

AKTIVITET SOM VILKÅR FOR BEREGNING AV PERSONINNTÉKT ETTER SKATTELOVEN § 12-10 FØRSTE LEDD

(Aktivitetskravet i delingsmodellen)

Kandidatnr: 321

Veileder: Professor Frederik Zimmer

Leveringsfrist: 19.05.03

Til sammen 17990 ord

27.05.2003

Innholdsfortegnelse

| | | |
|----------|--|-----------|
| 1 | INNLEDNING | 1 |
| 1.1 | HOVEDPROBLEMSTILLING | 1 |
| 1.2 | RETTSKILDER | 2 |
| 1.3 | TERMINOLOGI OG BEGREPER | 4 |
| 1.4 | BAKGRUNN OG AKTUALITET | 6 |
| 1.5 | RETTLIG PLASSERING | 6 |
| 1.6 | KORT OVERSIKT OVER DELINGSMODELLEN | 8 |
| 2 | GENERELT OM AKTIVITETSKRAVET | 11 |
| 2.1 | SAMME AKTIVITETSKRAV FOR ALLE FORETAKSFORMER OG ALLE EIERE | 11 |
| 2.2 | SÆRLIG OM ENMANNSFORETAK | 11 |
| 2.3 | HELE SELSKAPET SEES UNDER ETT | 14 |
| 2.4 | INGEN NEDRE GRENSE FOR EIERANDEL | 14 |
| 3 | KVALITATIVE KRAV | 15 |
| 3.1 | PROBLEMSTILLING | 15 |
| 3.2 | GRENSEN MOT UTØVELSE AV ALMINNELIGE EIERFUNKSJONER | 16 |
| 3.2.1 | FORVALTNING AV EIERINTERESSER | 16 |
| 3.2.2 | DELTAKELSE I STYRE ELLER SELSKAPSMØTER | 17 |
| 3.2.3 | HVA ER ”ORDINÆR DELTAKELSE I STYRE ELLER SELSKAPSMØTER” | 18 |
| 3.2.4 | SÆRLIG OM AKTIVITET I FORETAK UTEN DAGLIG LEDER | 22 |
| 3.3 | ANNEN AKTIVITET | 23 |
| 3.3.1 | UTGANGSPUNKT: ALL AKTIVITET MEDREGNES | 23 |
| 3.3.2 | FAKTISK BEDØMMELSE AV UNDERORDNEDE FUNKSJONER | 25 |
| 3.3.3 | SÆRLIG OM ARBEID SINNSATS FRA UTLANDET | 25 |
| 3.4 | SKATTYTERS EGEN AKTIVITET | 26 |
| 4 | KVANTITATIVE KRAV | 28 |
| 4.1 | PROBLEMSTILLING | 28 |
| 4.2 | TO-MÅNEDERSKRAVET | 29 |

| | | |
|------------|---|------------------|
| 4.2.1 | MINIMUMSKRAV VED PÅBEGYNT ELLER OPPHØRT AKTIVITET | 29 |
| 4.2.2 | BEREGNING AV TO-MÅNEDERSKRAVET | 30 |
| 4.2.3 | AVKORTNING AV TO-MÅNEDERSKRAVET | 30 |
| 4.3 | KRAV OM MER ENN SPORADISK OG KORTVARIG AKTIVITET | 31 |
| 4.3.1 | HJEMMEL | 31 |
| 4.3.2 | INNHold | 31 |
| 4.4 | KRAV OM MER ENN 300 TIMERS AKTIVITET | 34 |
| 4.4.1 | INNHold | 34 |
| 4.4.2 | GJELDER IKKE FOR KUNNSKAPSBASERTE VIRKSOMHET | 35 |
| 4.4.3 | UTTRYKKET ”ARBEIDSINNSATS” | 36 |
| 4.4.4 | EGNE KVOTER FOR FAMILIE | 40 |
| 4.4.5 | UNNTAK FOR VIRKSOMHET MED VESENTLIGE LIKHETSTREKK MED LØNNET YRKE | 40 |
| 4.4.6 | 300-TIMERSKRAVET HVOR SKATTYTER DELTAR I FLERE VIRKSOMHETER | 42 |
| 4.4.7 | AVKORTNING | 46 |
| 4.5 | BEVISSPØRSMÅL | 47 |
| | | |
| 5 | <u>SÆRLIG OM INDIREKTE AKTIVITET - TJENESTEYTING</u> | <u>50</u> |
| | | |
| 5.1 | TJENESTEYTING BARE AKTIVITET I ETT AV FORETAKENE | 50 |
| 5.2 | OMGÅELSESTILFELLER | 50 |
| | | |
| 6 | <u>AVSLUTNING</u> | <u>54</u> |
| | | |
| | | |
| 7 | <u>LITTERATURLISTE</u> | <u>56</u> |
| | | |
| | | |
| 8 | <u>DOMSREGISTER</u> | <u>58</u> |

1 Innledning

1.1 Hovedproblemstilling

Problemstillingen i denne oppgaven er å bestemme når en skattyter ”deltar aktivt” i et foretak etter lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 12-10 første ledd a, b og c. Dette vilkåret blir ofte omtalt som aktivitetskravet ved beregning av personinntekt.

Reglene om beregning av personinntekt er gitt i skatteloven §§ 12-10 følgende, og i Finansdepartementets forskrift til skatteloven av 19. november 1999 nr. 1158 (fsfin) § 12-10.¹ Reglene omtales vekselvis som delingsmodellen eller som delingsreglene, både i forarbeider, rettspraksis og i juridisk teori.² Dette til tross for at det er ”beregnet personinntekt” som er den rettslige betegnelsen.³ Tilnavnene kommer imidlertid av at det etter reglene om beregnet personinntekt - på nærmere angitte vilkår - skal foretas en administrativ *deling* av næringsinntekten for personlig næringsdrivende og aksjonærer / deltakere i aksjeselskaper / deltakerlignede selskaper. Næringsinntekten skal deles i en kapitalinntektsdel og i en arbeidsinntektsdel. Den beregnede personinntekten skal reflektere den arbeidsinnsats som skattyter har nedlagt i foretaket.

Aktivitetskravet, som er temaet i denne oppgaven, er ett av tre vilkår som må være oppfylt for at slik deling skal finne sted etter skatteloven §§ 12-10 og 12-11. Videre er det et vilkår at foretaket driver ”virksomhet” i skattelovens forstand, jf. skatteloven § 12-10 annet ledd. Det tredje vilkåret er at de aktive eier minst ”to tredjedeler av selskapet”, jf. skatteloven § 12-10 første ledd.⁴

¹ Gitt med hjemmel i Skatteloven § 12-20.

² Se ”delingsmodellen” i f.eks. Zimmer (red) 2001 s 657 og Ot prp nr 35 (1990-91) s 229, ”delingsreglene” i f.eks. Gjems-Onstad 2002 s 759 og Rt 2002 s 164 (referert under punkt 2.3).

³ Se skatteloven §§ 12-2 bokstav g og 12-10 til 12-17.

⁴ Disse vilkårene vil bli nærmere behandlet under punkt 1.6.

Hvorvidt skattyter ”deltar aktivt” etter skatteloven § 12-10 første ledd er i utgangspunktet et ”skjønnspreget vurderingstema, hvor ligningsmyndighetene må foreta en konkret vurdering av om kravet er oppfylt”, jf. Ot prp nr 35 (1990-91) s 253.⁵ I denne fremstillingen vil jeg forsøke å gjøre rede for de momenter som ligger til grunn for vurderingen av om aktivitetskravet er oppfylt eller ikke.

1.2 Rettskilder

Hva som menes med uttrykket ”deltar aktivt” gir ordlyden i skatteloven § 12-10 ingen veiledning om, annet enn at aktiviteten må være knyttet opp mot ”driften”, jf. første ledd bokstav b og c. Etter en naturlig språklig forståelse innebærer uttrykket ”deltar aktivt” at en person har arbeidet eller på annen måte lagt ned en personlig innsats i driften av virksomheten, i motsetning til kapitalinnsats.

Ved fastleggelsen av aktivitetskravets nærmere innhold vil fsfin § 12-10-2 stå sentralt. I forskriften er aktivitetskravets kvalitative og kvantitative side utdypet nærmere, og denne bestemmelsen vil derfor bli grundig behandlet i den videre fremstillingen av aktivitetsbegrepet.

Någjeldende skattelov er kun en lovteknisk revidering av skatteloven av 18. august 1911 nr 8, det materielle innholdet er uforandret.⁶ Forarbeider til skatteloven av 1911 er dermed fortsatt relevant ved tolkningen av aktivitetsbegrepet etter skatteloven § 12-10 første ledd. Delingsmodellen bygger på innstillingen fra Aarbakkeutvalget i NOU 1989:14 *Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform*. Lovteksten til tidligere skattelovs §§ 56-58 om beregnet personinntekt (tilsvarer någjeldene skattelovs § 12-10), ble imidlertid utformet ved Ot prp nr 35 (1990-91) *Skattereformen 1992*, Innst. S. nr. 5 (1990-91) - *Innstilling fra finanskomiteen om retningslinjer for reformer i bedrifts- og kapitalbeskatningen, og konsekvenser for personbeskatningen* og Innst O nr 80 (1990-91). Andre relevante forarbeider er Ot prp nr 19 (1994-95) – *Evalueringsdel av skattereformen* og Innst O nr 72 (1994-95) – *Innstilling fra finanskomiteen om evaluering av deler av skattereformen*. Av disse fremstår Ot prp nr 35 (1990-91), Innst O nr 80 (1990-91) og Ot prp nr 19 (1994-95) som de mest sentrale under fremstillingen

⁵ Se også Ot prp nr 19 (1994-95) s 134.

⁶ Jf. Ot prp nr 86 (1997-98) *Ny skattelov* punkt 1.

av aktivitetsbegrepets innhold. I likhet med ordlyden, er det imidlertid heller ikke her gitt noen utfyllende veiledning av hvilke kvalitative og kvantitative krav som ligger i begrepet. Utgangspunktet etter Ot prp nr 35 (1990-91) s 362 er at ”vedkommende må ha utøvet en arbeidsinnsats i virksomheten i løpet av inntektsåret” for å bli regnet som aktiv etter skatteloven § 12-10 første ledd. Etter den tidligere folketrygdloven § 6-4 første ledd nr 2 var det et tilsvarende krav om at skattyter deltok personlig i driften. Kravet om aktiv deltakelse er en videreføring av de regler som tidligere fulgte av folketrygdloven § 6-4, og denne bestemmelsen er således relevant også ved tolkningen av skatteloven § 12-10 første ledd.⁷

Det foreligger en del underrettspraksis om aktivitetskravet, både i forhold til den tidligere folketrygdloven § 6-4, og i forhold til de tidligere delingsforskrifter av 10. november 1992 nr 788 (delingsforskriften av 1992) og forskrift av 8. desember 1995 nr 1085 (delingsforskriften av 1995). Mange av bestemmelsene er videreført i fsfin § 12-10-2, og praksis knyttet til de tidligere delingsforskriftene og den tidligere folketrygdlov § 6-4 vil derfor fortsatt være relevant ved tolkningen av aktivitetsbegrepet etter skatteloven § 12-10 første ledd. I en enstemmig dom av 7. februar 2002 (Rt 2002 s 164 og Utv 2002 s 393) har imidlertid Høyesterett for første gang tatt stilling til aktivitetskravet, og denne avgjørelsen vil ha betydelig vekt ved tolkningen av aktivitetsbegrepet i skatteloven § 12-10 første ledd.⁸ Jeg vil gå nærmere inn på denne avgjørelsen senere i oppgaven.

Til delingsforskriftene av 1992 og 1995 ga Finansdepartementets en del merknader til tolkningen av de ulike forskriftsbestemmelsen, og disse vil kunne være relevante også i denne fremstillingen. I utgangspunktet kan ikke merknadene tillegges mer vekt enn andre uttalelser fra Finansdepartementet, men i rettspraksis har de tidvis blitt tillagt betydelig større vekt enn dette skulle tilsi.

Videre vil Skattedirektoratets årlige Lignings-ABC være en relevant rettskilde under denne fremstillingen. Lignings-ABC gir uttrykk for Skattedirektoratets fortolkning av de foreliggende rettskilder innenfor skatteretten. Til en viss grad gir Lignings-ABC også

⁷ Jf. Ot prp nr 35 (1990-91) s 253 og s 360. Se også Innst O nr 80 (1990-91) s 257-258.

⁸ Se referat på side 45.

uttrykk for ligningspraksis på de ulike områdene, selv om dette er vanskelig tilgjengelig ved at det stort sett ikke er henvist til de ulike kildene i boken. Etter dette vil Lignings-ABC i denne fremstillingen særlig få betydning der de øvrige rettskildene ikke er avklarende. På samme måte vil også juridisk teori kunne være relevant under behandlingen av uavklarte spørsmål innenfor aktivitetskravet.

1.3 Terminologi og begreper

Skatteloven oppstiller to beregningsgrunnlag for å ilegge skatt, alminnelig inntekt og personinntekt (jf. skatteloven kap. 5 og 12). Uttrykket ”personinntekt” må dermed skilles fra uttrykket ”alminnelig inntekt”.

Alminnelig inntekt blir beregnet for alle skattytere, både fysiske og juridiske personer. I alminnelig inntekt inngår alle skattepliktige inntekter, det vil si inntekt av arbeid, kapital, netto overskudd fra næringsvirksomhet, gevinst ved realisasjon og andre skattepliktige inntekter, jf. skatteloven § 5-1. Ved beregningen gis det fradrag for kostnader knyttet til inntektservervet og andre fradrag etter skattelovgivningen, og alminnelig inntekt er således omtalt som et nettoinntektsbegrep. Alminnelig inntekt er beregningsgrunnlag for skatt til kommune, fylkeskommune og fellesskatt til staten.⁹ Samlet skatt på alminnelig inntekt utgjør for tiden 28 %.¹⁰

Personinntekt skal bare beregnes for personlige skattytere, og beregnes av inntekt av arbeid utført av fysiske personer, uansett om arbeidet skjer i et ansettelsesforhold eller ikke, samt av pensjoner, jf. skatteloven § 12-2. Kapitalinntekter og kapitalutgifter inngår ikke i beregningsgrunnlaget. I lønnsinntekter gis det ingen fradrag ved beregning av personinntekt, og for slike inntekter er personinntekt derfor et bruttoinntektsbegrep. I virksomhetsinntekter hvor det skal beregnes en arbeidsinntektsdel gis det ikke fradrag for kapitalomkostninger, mens det gis fradrag for enkelte andre utgifter, jf. skatteloven §§ 12-12 følgende. For denne typen inntekt er personinntekt derfor kun delvis et bruttoinntektsbegrep. Av virksomhetsinntekt beregnes arbeidsinntektsdelen (personinntekten) på bakgrunn av delingsreglene. Dersom vilkårene for deling

⁹ Dette fremkommer av lovens system, ved at det etter skatteloven § 12-1 kun skal utskrives trygdeavgift og toppskatt på personinntekt.

¹⁰ Jf. skatteloven § 15-2, jf. skattevedtak 28.11.2001 nr 1529 og Stortingets skattevedtak 2002 § 3-2.

foreligger omtales skattyter som aktiv.¹¹ Personinntekt er beregningsgrunnlag for utskriving av folketrygdavgift¹² og toppskatt¹³ til staten, jf. skatteloven § 12-1.

Delingsreglene i skatteloven gjelder for enmannsforetak, deltakerlignede selskaper, aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, jf. § 12-10 første ledd bokstav a, b og c. Et enmannsforetak kan defineres som næringsvirksomhet som ”utøves for enkeltpersons regning og risiko”, jf. lov av 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) § 1-1 tredje ledd (forutsetningsvis). Dersom næringsvirksomheten er eiet av flere skattytere, vil dette være å regne som et selskap. Deltakerlignet selskap er selskap som ikke er eget skattesubjekt, og hvor de enkelte deltakere i stedet blir beskattet for næringsvirksomhetens formue og inntekt.¹⁴ Denne selskapsformen omfatter blant annet ansvarlig selskap (ANS), selskap med delt ansvar (DA), kommandittselskap (K/S) og indre selskap, jf. skatteloven § 2-2 annet ledd. Sameier faller ikke inn under delingsreglene, med mindre det er å regne som et materielt, ikke-registrert ansvarlig selskap etter selskapsloven § 1-1 første ledd.

Delingsreglene gjelder som nevnt både for aksjeselskaper (AS) og allmennaksjeselskaper (ASA). I praksis er det imidlertid vanskelig å tenke seg allmennaksjeselskaper som faller inn under delingsreglene, og jeg vil derfor avgrense mot allmennaksjeselskaper i den videre fremstilling. Etter lov av 13. juni 1997 nr 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) § 1-1 annet ledd er et aksjeselskap ”ethvert selskap hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for selskapets forpliktelser...” Aksjonærenes risiko er dermed begrenset til tapet av det opprinnelige innskutte beløpet i aksjeselskapet.

Behandlingen av aktivitetskravet i denne oppgaven vil etter dette omfatte alle de ovennevnte foretaksformer, unntatt allmennaksjeselskaper. Der det er forskjeller i aktivitetskravet for de ulike foretaksformene, vil jeg behandle dette under de aktuelle punktene i fremstillingen.

¹¹ Jf. Ot prp nr 35 (1990-91) s 259 og Gjems-Onstad 2002 s 764.

¹² Jf. skattevedtak 28.11.2001 nr 1532 § 2 (hhv. 3 %, 7,8 % og 10,7 %), jf. Folketrygdloven § 23-3.

¹³ Jf. Stortingets skattevedtak 2002 § 3-1 (hhv. 13,5 og 19,5 %, andre satser i Finmark og Nord-Troms).

¹⁴ Jf. Skatteloven §§ 2-2 annet ledd og 10-40 (forutsetningsvis) og Lignings-ABC 2002 s 230.

1.4 Bakgrunn og aktualitet

Delingsmodellen trådte i kraft fra inntektsåret 1992, og var en sentral del av Skattereformen av 1992. Gjennom årene har det blitt foretatt utallige endringer i delingsmodellen, noe som har medført mindre forutsigbarhet og et svært komplisert regelverk, både for skattyterne og ligningsmyndighetene.¹⁵ Særlig i de senere år har delingsmodellen vært gjenstand for atskillig debatt, og det er nå tilsynelatende politisk enighet om at delingsmodellen bør oppheves helt eller delvis.

Det regjeringsoppnevnte Skatteutvalget (også kalt Skaugeutvalget) overleverte sin innstilling til Finansdepartementet 6. februar 2003, jf. NOU 2003:9 *Skatteutvalget - forslag til endringer i skattesystemet*. I innstillingen blir det foreslått en rekke endringer i delingsmodellen. Innledningsvis kan jeg nevne at Skatteutvalget primært går inn for å fjerne den gjeldende delingsmodellen for aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper, og også for enmannsforetak på lengre sikt, jf. NOU 2003:9 s 289. Utvalget går i stedet inn for en uttaksbeskatning som er uavhengig av om eieren arbeider i eget foretak eller ikke.¹⁶ Dette vil i så fall innebære at aktivitetskravet blir opphevet. Sekundært går utvalget inn for en rekke innstramminger i den gjeldende delingsmodell for å sikre at reell arbeidsavkastning ikke blir skattlagt som kapitalinntekt. En rekke av forslagene er relevante for denne fremstillingen, og disse forslagene vil bli omtalt fortløpende i oppgaven, under de aktuelle punktene.

1.5 Rettslig plassering

Skattelovgivningen skiller mellom kapitalinntekt (inntekt ”vunnet ved... kapital”, jf. skatteloven §§ 5-1 første ledd og 5-20) og personinntekt (inntekt ”vunnet ved... arbeid”, jf. skatteloven §§ 5-1 første ledd og 12-2). Bakgrunnen for at skatteloven skiller mellom kapitalinntekt og personinntekt, er at det er ulike skattesatser på de to inntektsformene. At kapitalinntekt og personinntekt skal beskattes med ulike skattesatser, er et grunnleggende element i det nåværende skattesystem. Dermed er det av vesentlig betydning å kunne fastsette personinntekten, det vil si hvor stor del av inntekten som er vunnet ved arbeid.

¹⁵ Jf. NOU 2003:9 s 357 for oversikt over endringer i delingsmodellen siden 1992.

¹⁶ Jf. NOU 2003:9 s 320.

For inntekter vunnet ved arbeid, pensjon og lignende, er det relativt enkelt å fastsette alminnelig inntekt. Den alminnelige inntekt vil da normalt tilsvare den verdioverføring som har funnet sted fra arbeidsgiver til arbeidstaker, eller fra pensjonskasse til pensjonist. Det mest praktiske eksempelet er utbetaling av lønn fra arbeidsgiver til arbeidstaker for utført arbeid. Verdien av lønnsutbetalingen vil da inngå som personinntekt ved skatteberegningen, jfr. skatteloven § 12-2. Har skattyter alminnelig inntekt fra foretak hvor vedkommende har en sentral rolle i drift og eierskap, kan man imidlertid ikke umiddelbart trekke ut arbeidsinntektsdelen. I disse tilfellene er virksomhetsinntekten ofte et resultat av både arbeidsinnsats og avkastning av investert kapital i foretaket.

I dette arbeidet er delingsreglene nødvendig. Formålet bak delingsmodellen er nettopp ”å fastsette en beregnet ’arbeidsinntektsdel’ for skattytere som både deltar med kapital og arbeidsinnsats i en næringsvirksomhet”, jf. Ot prp nr 35 (1990-91) s 259.¹⁷ Bakgrunnen for dette er for det første at personinntekten er beregningsgrunnlag for opptjening av trygderettigheter i Folketrygden. For det annet – og ikke minst - ligger det rettferdighetsbetraktninger bak, nærmere bestemt hensynet til at vederlag for arbeidsinnsats skal beskattes likt for lønsmottagere, selvstendig næringsdrivende og aktive eiere i aksjeselskaper. Dette sistnevnte hensynet ble særlig forsterket ved at forskjellene i marginalsattesatser mellom kapitalinntekt og arbeidsinntekt økte ved vedtagelsen av Skattereformen av 1992.

Som nevnt innledningsvis er aktivitetskravet kun ett av flere vilkår som må ligge til grunn for at reglene om beregnet personinntekt skal komme til anvendelse. Likevel er det trolig rom for å hevde at aktivitetskravet har en sentral rolle blant disse vilkårene. Dette kan en begrunne med at det er aktivitetskravet som reflekterer det ovenfor nevnte formål bak delingsmodellen, om ”å fastsette en beregnet ’arbeidsinntektsdel’ for skattytere som både deltar med kapital og arbeidsinnsats i en næringsvirksomhet”.¹⁸

¹⁷ Se også Ot prp nr 19 (1994-95) punkt 7.2.

¹⁸ Jf. Ot prp nr 35 (1990-91) s 259.

1.6 Kort oversikt over delingsmodellen

Reglene om beregnet personinntekt – delingsmodellen – er fastlagt i skatteloven §§ 12-10 til 12-17. Vilåårene for delingsplikt er fastsatt i skatteloven §§ 12-10 og 12-11. Dette er rettsfaktadelen av delingsmodellen. Rettsvirkningsdelen av at vilåårene for delingsplikt er oppfylt er at det blir beregnet personinntekt etter bestemmelsene i skatteloven §§ 12-12 til 12-17.

I juridisk teori er det rettet kritikk mot betegnelsen ”delingsmodellen”.¹⁹ Bakgrunnen for dette er at det i prinsippet kan tenkes mange ulike delingsmodeller. De to mest sentrale er uttaksmodellen og kildemodellen. Etter uttaksmodellen blir næringsinntekten delt ved uttak, det vil si når midlene tas ut av selskapet. Denne modellen for deling blir blant annet benyttet i Sverige. Etter kildemodellen blir næringsinntekten delt etter den kilde den har sitt utspring i, det vil si at den allerede ved opptjeningen bli delt i en næringsdel og en arbeidsdel.²⁰ Dette er den modellen som er valgt i norsk rett, og juridisk teori betegner derfor den norske delingsmodellen mer presist som ”kildemodellen”.²¹ Til tross for dette, er det ”delingsmodellen” som er den innarbeidede betegnelsen her i landet.

Et siktemål med delingsreglene er at inntekt av arbeidsinnsats skal beskattes likt for lønsmottagere, selvstendig næringsdrivende og aktive deltakere i aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper, og samtidig med en annen skattesats enn for kapitalinntekt.²² Bak dette igjen ligger det grunnleggende hensyn om at skattesystemet skal tilstrebe nøytralitet mellom ulike foretaksformer, noe som var et sentralt hensyn under arbeidet med Skattereformen av 1992.

For at det skal foreligge delingsplikt må tre hovedvilkår være oppfylt etter skatteloven § 12-10 første og annet ledd. Disse hovedvilkåårene er kumulative, hvilket innebærer at det bare blir beregnet personinntekt hvis alle tre vilååårene er oppfylt.

¹⁹ Se Gjems-Onstad 2002 s 760 og 769.

²⁰ Se nærmere om kildemodellen i Ot prp nr 35 (1990-91) s 227 og Gjems-Onstad 2002 s 760 og 769.

²¹ Se Gjems-Onstad 2002 s 760 og 769 og Zimmer 2001 s 658. En deling etter kildeprinsippet ble foreslått av Aarbakkeutvalget i NOU 1989:14 s 244 flg og fulgt opp i Ot prp nr 35 (1990-91) s 227.

²² Jf. Ot prp nr 19 (1994-95) s 41.

Det første vilkåret er at foretaket driver ”virksomhet” i skattelovens forstand, jf. skatteloven § 12-10 annet ledd. Dette er også betegnet som et aktivitetskrav til foretaket.²³ Dersom det ikke utøves ”virksomhet”, og dermed en viss aktivitet i foretaket, fastsettes ikke beregnet personinntekt etter delingsmodellen. Således er kravet til at foretaket utøver ”virksomhet” et viktig utgangspunkt ved vurderingen av om et forhold faller innenfor delingsmodellen. Skatteloven inneholder ingen legaldefinisjon av uttrykket ”virksomhet”, men det er eksemplifisert i skatteloven § 5-30. Utgangspunktet er at avgjørelsen om en aktivitet er å regne som virksomhet må baseres på en ”skjønnsmessig vurdering”, jf. Ot prp nr 86 (1997-98) *Ny skattelov* s 48. I forarbeidene og i Lignings-ABC vises det imidlertid til en del momenter, utledet av rettspraksis, ligningspraksis og skatterettslig teori, som vil være sentrale i vurderingen.²⁴ Dette er blant annet momenter som at aktiviteten må ha et visst omfang og en viss varighet, den må være utøvet for skattyters egen regning og risiko og den må ha økonomisk karakter. At aktiviteten må ha økonomisk karakter, innebærer at den - objektivt sett – må være egnet til å gå med overskudd.²⁵ Uttrykket ”virksomhet” må avgrenses mot passiv kapitalforvaltning.²⁶ Av hensyn til oppgavens tema og omfang, er det ikke hensiktsmessig å gå nærmere inn på dette spørsmålet i denne fremstillingen.

For det annet er det et vilkår at skattyter har utøvet tilstrekkelig aktivitet i virksomheten, jf. kravet i skatteloven § 12-10 første ledd bokstav a, b og c om at skattyter ”deltar aktivt”. Dette vilkåret vil bli utfyllende behandlet i resten av oppgaven, og jeg viser derfor til fremstillingen av aktivitetskravet i det følgende.

Det tredje hovedvilkåret er eierkravet. Eierkravet er oppfylt hvor de aktive skattytere, eller noen som kan identifiseres med dem, enten eier minst ”to tredjedeler av selskapet”, eller har krav på ”minst to tredjedeler av selskapets overskudd” eller “[...] utbytte”, jf. skatteloven §§ 12-10 første ledd bokstav b og c og 12-11. Eier av enmannsforetak oppfyller per definisjon eierkravet, idet et enmannsforetak er drevet for én persons

²³ Jf. Ot prp nr 35 (1990-91) s 253 og Gjems-Onstad 2002 s 773.

²⁴ Jf. Ot prp nr 86 (1997-98) s 48 og Lignings-ABC 2002 s 676.

²⁵ Dette fremkommer blant annet i Rt 1985 s 319, som regnes som den sentrale avgjørelse om begrepet økonomisk aktivitet.

²⁶ Jf. Ot prp nr 35 (1990-91) s 253 og Lignings-ABC 2002 s 678.

regning og risiko og er fullt ut eiet av denne personen alene. Etter skatteloven § 12-10 tredje ledd skal det likevel ikke beregnes personinntekt dersom eierskapet er spredt mellom aksjonærer med hver 5 % eierandel eller mindre.

2 Generelt om aktivitetskravet

2.1 Samme aktivitetskrav for alle foretaksformer og alle eiere

Som nevnt innledningsvis gjelder delingsreglene i § 12-10 for enmannsforetak, deltakerlignede selskaper, aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. I § 12-10 første ledd bokstav a, b og c benyttes det samme uttrykket (”deltar aktivt”) for alle de nevnte foretaksformene. På dette grunnlag kan en si at ordlyden taler for at kravet til skattyters aktivitet i art og omfang er det samme, uansett hvilken av disse foretaksformene skattyter måtte være eier av eller delaktig i. Dette syn er også fremmet i forarbeidene, jf. Innst O nr 80 (1990-91) s 257 og Ot prp nr 35 (1990-91), der departementet på side 259 uttaler:

”[h]ensynet til likebehandling tilsier at kravet til den enkelte deltakers arbeidsinnsats for at inntekten skal deles, stilles likt med tilsvarende krav for eiere av enmannsforetak og aksjonærer”.

2.2 Særlig om enmannsforetak

Etter ordlyden i skatteloven § 12-10 første ledd bokstav a er det klart at også eiere av enmannsforetak kan være passive, jf. at det bare er når eieren ”deltar aktivt” i virksomheten at det skal beregnes personinntekt. Således bekrefter dette utgangspunktet ovenfor, om at det er samme krav til aktivitet for alle foretaksformer.

Likevel kan man, ut i fra det forhold at eier av enmannsforetak er personlig ansvarlig for selskapets forpliktelser, finne det nærliggende å anta at skattyter i slike tilfeller langt på vei oppfyller aktivitetskravet. Forarbeidene oppstiller da også en presumsjon for at eiere av enmannsforetak og deltakere i selskaper med ubegrenset ansvar har vært aktive i foretaket, enten gjennom aktive styreverv eller i den daglige driften, jf. Ot prp nr 35 (1990-91) s 260 og 362, jf. også Ot prp nr 19 (1994-95) s 134, hvor departementet uttalte følgende om presumsjonen for aktivitet i enmannsforetak:

”Grensen mellom forvaltning av eierinteresser og aktiv deltakelse blir imidlertid mer flytende i enmannsforetak, slik at resultatet i praksis ofte vil bli at man anses som aktiv deltaker hvis man utøver en aktivitet overhodet.”

I forarbeidene er dette begrunnet med at det har formodningen mot seg at en skattyter som selv sitter med hele risikoen for driften, ikke på noe vis deltar i driften av foretaket han eier.²⁷

At det gjelder en presumsjonen for aktivitet i enmannsforetak er også lagt til grunn i en rekke rettsavgjørelser, jf. blant annet Rt 2002 s 164 og Utv 1997 s 362 LRD.²⁸

I avgjørelsen inntatt i Utv 1997 s 362 LRD var spørsmålet om det skulle beregnes personinntekt for innehaveren av et enmannsforetak som drev inkassovirksomhet. I foretaket var det ansatt en daglig leder som stod for den daglige driften av inkassovirksomheten. Skattyter selv var heltidsansatt i et annet selskap. Skattyters sekretær i det foretaket han var heltidsansatt i, hadde ansvar for regnskap og kontohold i inkassovirksomheten. Daglig leder hadde ikke fullmakt til foretakets kapitalkonto, hvor alle inntekter ble satt inn. Virksomheten var avhengig av skattyter selv, eller hans sekretær, for å overføre penger fra kapitalkontoen til driftskontoen. Lagmannsretten anså det ikke som avgjørende om det var skattyter selv eller hans sekretær som faktisk stod for overføringene, så lenge sekretæren gjorde dette etter instruks fra skattyteren. Det ble lagt til grunn at skattyter hadde hatt den fulle styringen med firmaets økonomi. Blant annet hadde han mottatt månedlige regnskapsrapporter og ukentlige oversikter over firmaets bankkonti. Lagmannsretten la stor vekt på presumsjonen for aktivitet i enmannsforetak, og kom etter en konkret vurdering til at det skulle beregnes personinntekt av skattyters inntekter fra enmannsforetaket.

Det er imidlertid klart at skattyter kan godtgjøre at han ikke er aktiv i driften av enmannsforetaket, jf. Ot prp nr 35 (1990-91) s 260 og Utv 1996 s 365 URD.

²⁷ Jf. Ot prp nr 35 (1990-91) s 260 og s 362.

²⁸ Rt 2002 s 164 er referert på side 45. I denne avgjørelsen la imidlertid ikke Høyesterett avgjørende vekt på denne presumsjonen, men kom etter en konkret vurdering til at skattyter hadde utøvet tilstrekkelig aktivitet til at det skulle beregnes personinntekt.

I Utv 1996 s 365 URD var spørsmålet om eieren av en skogseiendom i Nes kommune var å regne som aktiv etter delingsmodellen. Skattyter bodde på eiendommen, men var selv ansatt i et helt annet firma. Han hadde selv tatt initiativ til skogsdrift på eiendommen, og ansatt to fagkyndige personer til å planlegge fremdriften og den praktiske utførelsen av virksomheten. Disse to skulle helt og holdent ta seg av skogsdriften, og ansatte også tre skogsentreprenører til å bidra i dette arbeidet. Skattyter selv hadde ingen kompetanse i skogsdrift, men hadde deltatt på enkelte møter med tømmerkjøpere og andre som var involvert i skogsdriften. Både økonomistyring, regnskapsføringen og regnskapsavslutning var imidlertid satt bort til et utenforstående firma. Retten la til grunn at eierens aktivitet i enmannsforetaket var å regne som rene eierbeføyelser, og kom etter dette til at han ikke hadde vært aktiv i foretaket.

I følge Ot prp nr 35 (1990-91) på s 362 skal det stilles ”strengt krav til sannsynliggjøringen” for at skattyters påstand om passivitet skal legges til grunn i enmannsforetak. I rettspraksis er denne presumsjonen for aktivitet i enmannsforetak fortolket som en omvendt bevisbyrde, jf. blant annet Utv 1996 s 365 URD.²⁹ Det er imidlertid ingen grunn til å tolke dette som noen skjerping av aktivitetskravet for enmannsforetak. Etter Ot prp nr 35 (1990-91) s 260 ”må skattyteren legge frem opplysninger som godtgjør at aktiv deltakelse ikke foreligger.” Dette indikerer at det kun er tale om en overføring av bevisbyrden til skattyter selv, uten at det materielle krav til aktivitet skjerpes. Det samme er lagt til grunn i Utv 1997 s 362 LRD, jf. også Zimmer (red) 2001 s 685.³⁰

Presumsjonen for at eiere av enmannsforetak oppfyller aktivitetskravet kan ikke oppstilles på tilsvarende måte for kommandittselskaper, indre selskaper eller aksjeselskaper. Begrunnelsen for dette er at det for disse foretaksformer normalt vil være langt større variasjon mellom selskapene, og mellom selskapenes deltakere, jf. Ot prp nr 35 (1990-91) s 260.

²⁹ Se referat ovenfor.

³⁰ Se referat på side 12.

2.3 Hele selskapet sees under ett

Utøves det flere ulike virksomheter innenfor et selskap oppstår spørsmålet om man skal vurdere skattyters aktivitet i forhold til den virksomheten han er aktiv i, eller til selskapet som helhet. Etter skatteloven § 12-10 første ledd bokstav b og c er det klart at det er aktiviteten i ”deltakerlignet selskap”, ”aksjeselskapet” eller ”allmennaksjeselskapet” det skal beregnes personinntekt av. Ordlyden taler dermed for at skattyters aktivitet skal vurderes i forhold til selskapet som helhet. Dette innebærer at dersom skattyter er å regne som aktiv i en del av selskapet, regnes han som aktiv i hele selskapet, jf. også Lignings-ABC 2002 s 722.

2.4 Ingen nedre grense for eierandel

Etter ordlyden i skatteloven § 12-10 første ledd er det ingen nedre grense for hvor stor eierandel en person må ha, for å kunne bli regnet som aktiv etter reglene om beregnet personinntekt.³¹ Det er således fullt mulig at en person som har en eierandel på 1 % eller mindre kan bli regnet som aktiv. Forutsetningen er imidlertid at ikke to tredjedeler av aksjene eller mer, er eiet av aktive aksjonærer som hver har 5 % eierandel eller mindre. I så fall skal det normalt ikke beregnes personinntekt, jf. skatteloven § 12-10 tredje ledd.

³¹ Jf. også Lignings-ABC 2002 s 732 og Gjems-Onstad 2002 s 781.

3 Kvalitative krav

3.1 Problemstilling

Det første hovedspørsmålet i denne fremstillingen knytter seg til aktivitetskravets kvalitative side. Problemstillingen er hvilke kvalitative krav som ligger i vilkåret om at skattyter ”deltar aktivt” etter skatteloven § 12-10 første ledd bokstav a, b og c. Spørsmålet er altså hvilke typer arbeidsinnsats som regnes som aktiv deltakelse etter delingsmodellen.

De kvalitative grensene fremgår til en viss grad av fsfin § 12-10-2, jf. første og annet ledd. For øvrig må grensene søkes klarlagt ut ifra forarbeider, praksis, uttalelser av Finansdepartementet og Skattedirektoratets uttalelser i Lignings-ABC.

I utgangspunktet stilles det ingen kvalitative krav til den aktivitet som er utført i selskapet, jf. Ot prp nr 35 (1990-91) hvor det på s 253 er uttalt:

”Aktivitetskravet må anses å være oppfylt selv om det dreier seg om en forholdsvis beskjeden innsats fra aksjonærens side... Videre vil kravet til være oppfylt dersom aksjonæren utfører arbeid i selskapet, selv om han eller hun ikke tar del i selskapets ledelse.”

Det er altså ikke oppstilt noe krav om at arbeidsinnsatsen må være av særlig kvalifisert art for at den skal regnes med som aktivitet etter delingsmodellen. Det samme utgangspunktet er slått fast i Utv 1997 s 362 LRD.³² Dette utgangspunktet er imidlertid modifisert av Finanskomiteen i dens behandling av Finansdepartementets lovforslag. Særlig er det grensen mot utøvelse av alminnelige eierfunksjoner som har vært gjenstand for debatt.

³² Se referat på side 12. Jf. også Innst O nr 72 (1994-95) s 138 og Lignings-ABC 2002 s 726.

3.2 Grensen mot utøvelse av alminnelige eierfunksjoner

3.2.1 Forvaltning av eierinteresser

Skattyter som kun utøver ren forvaltning av eierinteresser faller ikke inn under delingsreglene. Av fsfin § 12-10-2 første ledd første punktum følger det at ”ren forvaltning av eierinteresser...ikke alene [regnes] som aktiv deltakelse” etter skatteloven § 12-10 første ledd.

Hva innebærer så ”forvaltning av eierinteresser”? Betydningen fremgår ikke av bestemmelsen selv. I Ot prp nr 35 (1990-91) s 259 og 362, hvor det også er tatt utgangspunkt i at forvaltning av eierinteresser ikke er å anse som aktivitet, er uttrykket definert som ”deltakelse i selskapsmøter, regnskapsvurdering og rene kontrollfunksjoner”. Har aktiviteten mer preg av styring enn av kontroll er den trolig utenfor området for alminnelige eierfunksjoner, jf. Utv 1997 s 362 LRD.³³ I denne saken fant retten at skattyter hadde hatt den fulle styring med foretakets økonomi. Han hadde mottatt månedlige regnskapsrapporter og ukentlige oversikter over foretakets bankkonti. Lagmannsretten kom til at dette lå utenfor området for ”forvaltning av eierinteresser”, og at det måtte beregnes personinntekt for næringsinntekten.

I Utv 1999 s 1131 LRD resultatet det motsatte. Spørsmålet var om det skulle beregnes personinntekt i et aksjeselskap som var eiet av skattyter og hans kone, og hvor skattyter selv var både daglig leder og styreformann. Selskapets eneste virksomhet bestod i utleie av et mindre lagerlokale til et annet selskap hvor skattyter var regnet som aktiv etter delingsmodellen. Lokalene som ble utleid var konstruert vedlikeholdsfrie av stålplater, og det var ikke foretatt verken ombygninger eller utbedringer. En ekstern regnskapsfører tok seg av både regnskap, årsoppgjør, post, styrets beretning og selvangivelse. Leieavtalen ble ikke reforhandlet i løpet av fem år, og innbetaling av husleie skjedde ved autogiro. Skattyters aktivitet, som var begrenset til deltakelse på ett styremøte og tre enkeltstående forhold, lå etter lagmannsrettens mening klart innenfor området for utøvelse av alminnelige eierfunksjoner. Etter dette kom Lagmannsretten til at det ikke skulle beregnes personinntekt i selskapet.

³³ Se referat på side 12.

Ved at fsfin § 12-10-2 første ledd første punktum henviser til hele første ledd i skatteloven § 12-10, er det klart at dette unntaket gjelder både for enmannsforetak, deltakerlignede selskaper og aksjeselskaper. Presumsjonen for aktivitet i enmannsforetak ligger likevel til grunn også her.³⁴ I Rt 2002 s 164 uttaler førstvoterende på side 169 om avgrensingen mot ren forvaltning av eierinteresser for enmannsforetak.³⁵

”Jeg er enig med ankende part i at den samme avgrensningen må legges til grunn også for enmannsforetak etter [tidligere skattelov] § 56... En annen sak er at denne avgrensningen av den relevante aktiviteten etter min mening ikke kan få stor betydning ved enmannsforetak.”

For eier av enmannsforetak som hevder å være passiv i henhold til fsfin § 12-10-2 første ledd, kan det derfor i praksis bli vanskelig å godtgjøre passivitet dersom han i det hele tatt er aktiv i forvaltningen av sine eierinteresser.³⁶

3.2.2 Deltakelse i styre eller selskapsmøter

Etter fsfin § 12-10-2 første ledd annet punktum skal heller ikke ”[o]rdinær deltakelse i styre eller selskapsmøter anses [...] alene som aktiv deltakelse”.

Det innebærer at dersom skattyters eneste aktivitet i foretaket er ”ordinær deltakelse i styre”, faller han som utgangspunkt utenfor delingsreglene. Hvorvidt styreverv skal anses for å være aktiv deltakelse etter delingsmodellen har vært kraftig debattert, og er flere ganger behandlet i forarbeidene. I Ot prp nr 35 (1990-91) s 260 og 362 gikk Finansdepartementet inn for at ”styreverv [...] normalt [vil] måtte anses som aktiv[itet]”. Finanskomiteen på Stortinget ga imidlertid ikke sin tilslutning til dette, jf. Innst O nr 80 (1990-91) s 258.

I Ot prp nr 19 (1994-95) s 138 og 139 foreslo imidlertid Finansdepartementet igjen at styreverv skulle anses som aktivitet. Departementet begrunnet blant annet dette med ”[h]ensynet til likebehandling av ulike former for aktivitet og klare og praktikable regler”. Også dette ble imidlertid avvist av Stortinget, jf. Innst O nr 72 (1994-95), hvor det på s 79 er uttalt:

³⁴ Jf. Innst O nr 72 (1994-95) s 76, Ot prp nr 19 (1994-95) s 139 og Lignings-ABC 2002 s 726.

³⁵ Se referat på side 45.

³⁶ Presumsjonen for at eiere av enmannsforetak er aktive er behandlet nærmere i punkt 2.2.

”Det er fleirtalet si oppfatning at forvaltning av eigarinteressar ikkje skal reknast som aktivitet, og at styrerepresentasjon må seiast å vere ein naturleg del av slik forvaltning. Ei utviding av aktivitetskravet til å inkludere styreverv vil kunne få utilsikta konsekvensar for delingsplikta. Fleirtalet vil derfor halde fast ved den praksis som gjeld no, nemleg at styreverv åleine ikkje skal reknast som aktivitet.”

Av NOU 2003:9 s 382 fremgår det at Skatteutvalget ikke ønsker noen endringer av gjeldende rett på dette punkt, og det foreslås således at verken ren forvaltning av eierinteresser eller ordinær deltakelse i styre eller selskapsmøter skal anses som aktivitet.

3.2.3 Hva er ”ordinær deltakelse i styre eller selskapsmøter”

Etter fsfin § 12-10-2 første ledd annet punktum er ”ordinær deltakelse i styre eller selskapsmøter” likevel å regne som aktivitet dersom styret eller selskapsmøtet tar del i den daglige driften. Med dette har lovgiver satt en grense for hvor stor aktivitet skattyter kan utøve som styremedlem, uten å bli regnet som aktiv etter skatteloven § 12-10 første ledd. Det er klart at for eksempel en arbeidende styreformann (som etter navnet deltar i den daglige driften) normalt vil falle inn under dette unntaket og bli regnet som aktiv i foretaket. Det springende punkt er imidlertid hvilke oppgaver en regner for å ligge i ”ordinær deltakelse i styre eller selskapsmøter”.

Utgangspunktet må være at skattyter kan utøve de oppgaver som det er vanlig for et styremedlem å utøve, uten å bli regnet som aktiv, jf. Ot prp nr 19 (1994-95) s 134. Den nærmere vurdering av hva som regnes som ”ordinær deltakelse i styre eller selskapsmøter” må imidlertid avgjøres på bakgrunn av aksjelovgivningen og selskapslovgivningen, og den arbeidsdelingen som der fastlegges mellom styret og den daglige ledelse.³⁷ De relevante bestemmelsene er aksjeloven §§ 6-12 til 6-14, og selskapsloven § 2-18.

Typiske oppgaver for styret vil være å ta stilling til selskapets organisering, planer og budsjetter, holde seg orientert om og gi retningslinjer for virksomheten, jf. aksjeloven

³⁷ Jf. Ot prp nr 19 (1994-95) s 138 og Lignings-ABC 2002 s 726. Jf. også Gjems-Onstad 2002 s 783.

§ 6-12 første til tredje ledd.³⁸ Videre er det styrets oppgave å ta stilling til saker av ”uvanlig art eller stor betydning”, samt føre tilsyn med og instruere den daglige ledelse, jf. aksjeloven §§ 6-13 annet ledd, 6-14 annet ledd, og selskapsloven § 2-18 tredje ledd. Det skal også påse at regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll, jf. aksjeloven § 6-12 tredje ledd. Styret kan også selv forestå denne kontrollen, jf. at § 6-12 fjerde ledd gir styret rett til å foreta ”undersøkelser”. Det samme er forutsatt i Lignings-ABC 2002 s 726. Oppgaver som nevnt ovenfor vil i utgangspunktet bli regnet som ”ordinær deltakelse i styre” etter fsfin § 12-10-2 første ledd, og vil således ikke alene bli regnet som aktiv deltakelse. Styredeltakelsen må imidlertid ses i sammenheng med skattyters øvrige aktivitet. Utøves det aktivitet utover styredeltakelse skal det liten meraktivitet til før en anses som aktiv, jf. Utv 1997 s 765 LRD og Finansdepartementets merknader til delingsforskriften av 1992 § 2-5.³⁹

Videre kan ikke styremedlemmer selv utføre de oppgavene som skal kontrolleres, for eksempel sette opp regnskap, uten å bli regnet som aktive etter skatteloven § 12-10 første ledd og fsfin § 12-10-2 første ledd. Dette vil være oppgaver som ligger under den ”daglige ledelse”, jf. aksjeloven § 6-14 første ledd. Tilsvarende kan neppe styremedlemmer delta i saksforberedelse til styremøter og lignende, uten å komme over i oppgaver som ligger inn under den daglige ledelse, og dermed bli regnet som aktive etter delingsreglene. I Ot prp nr 19 (1994-95) er det på side 138 uttalt:

”Det vil ikke være en typisk oppgave for styremedlemmene å foreta den forberedende behandling og nærmere oppfølging av slike saker.”

Styremedlemmer kan trolig heller ikke engasjere seg særlig i forhandlinger på vegne av selskapet, uten å bli regnet som aktive, jf. Utv 1997 s 1255 URD og Lignings-ABC 2002 s 726.⁴⁰ Dette er oppgaver som vanligvis er regnet for å tilligge administrerende direktør eller annen ledelse, og således en del av den ”daglige ledelse”, jf. aksjeloven § 6-14 første ledd. Det kan imidlertid tenkes unntak fra dette hvor det dreier seg om forhandlinger av særlig stor betydning for selskapet. I slike tilfeller vil det bli aktuelt å

³⁸ Se også Ot prp nr 19 (1994-95) s 138.

³⁹ Se referat av Utv 1997 s 765 LRD på side 20.

⁴⁰ Se også Gjems-Onstad 2002 s 784.

vurdere om forhandlingene er av en slik art at de kan betegnes som ”av uvanlig art eller stor betydning” etter aksjeloven § 6-14 annet ledd. I så fall vil styremedlemmer som deltar i slike forhandlinger trolig ikke bli regnet som aktive etter skatteloven § 12-10 første ledd og fsfin § 12-10-2 første ledd. Spørsmålet er blant annet behandlet i Utv 1997 s 765 LRD og i Utv 1997 s 380 URD.

I Utv 1997 s 765 LRD var skattyter både styreformann og majoritetseier i et mindre aksjeselskap, E. Lund Maskin AS. Saken gjaldt spørsmålet om han hadde deltatt aktivt i driften på en slik måte at delingsreglene kom til anvendelse. Opprinnelig skulle han tre inn som disponent i selskapet, men etter en utredning om konsekvensene av delingsmodellen valgte han å tre ut av den daglige driften. En disponent ble ansatt med hovedansvar for administrasjon og salgsarbeid. Skattyter deltok imidlertid noe i den daglige driften etter dette. Aktivitet var påvist i 40 enkeltforhold: det gjaldt behandling av fakturaer for innkjøp av kontormateriell, befatning med 3-4 inkassosaker og tegning av tjenestepensjonsforsikring for bedriften. I tillegg hadde han fortsatt i sitt verv som styreformann, og et særlig spørsmål i denne sammenheng var om hadde han gått utover de naturlige eierbeføyelsene ved å ha deltatt i forhandlinger med et annet selskap. Selskapet hadde fått problemer i forbindelse med sin hovedleverandør i Sverige. Produktene derfra representerte mesteparten av omsetningen i E. Lund Maskin AS, og bedriften sto da i fare for å miste denne forhandleravtalen. Lagmannsretten fant imidlertid at forhandlingene ”gjaldt selskapets eksistens”, og at styreengasjementet derfor var å regne som en naturlig eierbeføyelse. Lagmannsretten la imidlertid til grunn at skattyters engasjement i den daglige driften måtte ses i sammenheng med styrevervet, og kom etter dette til at den samlede aktivitet hadde et slikt omfang at aktivitetsterskelen var overskredet.

I Utv 1997 s 380 URD var skattyter aksjonær og styreformann i et reisebyrå. Saken gjaldt spørsmål om skattyter hadde utvist så meget aktivitet i forbindelse med driften av selskapet at det skulle beregnes personinntekt. Under ligningsbehandlingen ble det blant annet lagt vekt på at skattyter hadde mottatt et betydelig honorar, samt at han hadde deltatt i forhandlinger vedrørende konflikt om returprovisjon og opprydding i selskapets regnskaper. Under Herredsrettens behandling var det springende punkt om skattyter hadde gått utover ordinære eierbeføyelser ved å delta i forhandlinger med annet selskap. Skattyter hadde deltatt på to møter i forbindelse med at det hadde kommet inn

oppkjøpstilbud på selskapet. Det var budgivers ønske at skattyter deltok på møtene hvor oppkjøpstilbudene ble lagt frem. Herredsretten kom til at dette var aktivitet som både lå innenfor et styremedlems ordinære arbeidsoppgave og en naturlig forvaltning av hans eierinteresser. I sin avgjørelse la Herredsretten stor vekt på at skattyter ikke hadde deltatt i saksforberedelsen forut for styrebehandlingen. Etter en konkret skjønnsmessig vurdering kom retten til at det ikke var bevist at styreformannen hadde utvist en slik aktivitet at personinntekt skulle beregnes.

Disse to avgjørelsene illustrerer at et styremedlem kan delta i forhandlinger uten å bli regnet som aktiv, dersom forhandlingene er av stor betydning for foretaket, jf. uttrykket ”uvanlig stor art eller betydning” i aksjeloven § 6-14 annet ledd.

I vurderingen av om skattyters aktivitet er å regne som ”ordinær deltakelse i styre” vil blant annet styremøtenes hyppighet og godtgjørelsen til styremedlemmene kunne være relevante momenter for ligningsmyndighetene, jf. Utv 1997 s 380 URD.⁴¹ Styremøtenes hyppighet kan gi holdepunkter for å vurdere om styremedlemmene deltar i den daglige drift. For eksempel vil skattyter neppe kunne delta på ukentlige styremøter, uten å bli regnet som aktiv av ligningsmyndighetene. Bakgrunnen er at så hyppige styremøter gir sterke holdepunkter for å antyde at styret tar del i den daglige driften, og således har overskredet grensen for ”ordinær deltakelse i styre” etter fsfin § 12-10-2 første ledd annet punktum. Likeledes kan en særskilt høy godtgjørelse til styremedlemmer være en indikator på at styrevervet har påført skattyter mye arbeid. Det sier imidlertid lite om aktiviteten er utført innenfor eller utenfor de oppgaver som følger med ”ordinær deltakelse i styre”, jf Utv 1997 s 380 URD.⁴²

I avsnittene ovenfor har det hovedsakelig vært drøftet hvilke oppgaver *styret* kan engasjere seg i uten å bli regnet som aktive. Etter fsfin § 12-10-2 første ledd annet punktum skal heller ikke ”...deltakelse i ... selskapsmøter” vanligvis regnes som aktiv deltakelse. Mens aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper plikter å ha et styre, jf. aksjeloven § 6-1 første ledd, er det ikke oppstilt noen slik plikt for ansvarlige selskaper eller kommandittselskap, jf. selskapsloven §§ 2-13 og 3-10. For ansvarlige selskaper vil

⁴¹ Se referat på side 20. Jf. også Gjems-Onstad 2002 s 784.

⁴² Se referat på side 20.

i så fall selskapsmøte ivareta styrets funksjoner, og således vil selskapsmøtets grenser for aktivitet være de samme som de jeg har angitt ovenfor for styret.⁴³ Deltakelse i selskapsmøter i aksjeselskaper (generalforsamling), og ansvarlige selskaper som har et styre, vil bare helt unntaksvis bli ansett som aktivitet. Begrunnelsen er at selskapsmøter i disse selskapene, i all hovedsak vil opptre som rene eierforsamlinger. For kommandittselskaper vil det være komplementaren som eventuelt forestår styrets oppgaver, jf. selskapsloven § 3-9. Også i slike selskaper vil deltakelse i selskapsmøter bare unntaksvis bli regnet som aktivitet etter fsfin § 12-10-2 første ledd annet punktum.⁴⁴

At deltakelse i styre eller selskapsmøte som hovedregel ikke er regnet som aktivitet etter bestemmelsen i fsfin § 12-10-2 første ledd annet punktum, skaper muligheten for at enkelte aktive deltakere søker å omgå delingsmodellen. Som eksempel kan nevnes at de ukentlige styremøtene ikke blir protokollert, men at en for eksempel bare protokollerer hvert fjerde styremøte.⁴⁵ Dette vil imidlertid bli regnet som skattesvik etter ligningsloven § 12-1 nr 1, og vil kunne være grunnlag for illeggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2.⁴⁶

3.2.4 Særlig om aktivitet i foretak uten daglig leder

Verken ansvarlige selskaper eller kommandittselskaper plikter å ansette daglig leder i foretaket, jf. selskapsloven §§ 2-18 og 3-11. Aksjeselskaper plikter bare å ansette daglig leder hvis det har en aksjekapital på tre millioner kroner eller mer, jf. aksjeloven § 6-2 første ledd.

For selskaper som ikke har ansatt en daglig leder, vil det i utgangspunktet foreligge sterke holdepunkter for at ett eller flere styremedlemmer har tatt del i den daglige driften. Synspunktet har støtte i en avgjørelse inntatt i Utv 1994 s 1309 URD. Spørsmålet i saken var om inntekt fra utleievirksomhet av et forretningsbygg ga grunnlag for beregning av personinntekt. Utleiearealet var 1137 kvadratmeter og skattyter stod selv for forvaltning, administrasjon og kontohold. Bortsett fra at det var

⁴³ Jf. selskapsloven § 2-8.

⁴⁴ Tilsvarende i Gjems-Onstad 2002 s 786.

⁴⁵ Op. cit. s 785.

⁴⁶ Se Lov av 13. juni 1980 nr 24 om ligningsforvaltning.

engasjert en regnskapsfører for avslutning av regnskapene, var det ikke engasjert noen personer for bistand i driften av foretaket. Dette til tross for at skattyter var erklært delvis ufør. Retten kom til at det skulle beregnes personinntekt av virksomhetsinntekten. I begrunnelsen la retten vekt på at forretningsbyggets var av en slik størrelse og genererte så store leieinntekter at det var grunn til å tro at ”en eller annen må ha en slags ’daglig lederfunksjon’ for virksomheten”. Synspunktet er at det i alle foretak er behov for ivaretagelsen av visse daglige rutiner. Det vil for eksempel være behov for mottak og utsendelse av post, regnskapsføring og innsendelse av pliktige oppgaver til det offentlige. I Gjems-Onstad 2002 s 785 er dette brakt videre til et synspunkt om at det foreligger en presumsjon for aktivitet i foretak uten daglig leder. Synet har ikke støtte i andre rettskilder. Det er imidlertid liten grunn til å tvile på at styremedlemmer i selskaper uten daglig leder, i praksis vil stå overfor en vanskelig oppgave med å godtgjøre at de ikke har tatt del i den daglige driften. Spørsmålet må ses i sammenheng med 300-timerskravet i fsfin § 12-10-2 tredje ledd. For kunnskapsbasert virksomhet er det imidlertid nok å være mer enn sporadisk aktiv, og i disse tilfellene skal det derfor svært lite til for å bli regnet som aktiv i et foretak uten daglig leder.⁴⁷

3.3 Annen aktivitet

3.3.1 Utgangspunkt: All aktivitet medregnes

Kravet i skatteloven § 12-10 første ledd om at skattyter må ”delta[...] aktivt” i virksomheten, innebærer at det bare skal beregnes personinntekt etter delingsmodellen når skattyter personlig har utøvet aktivitet i et tilstrekkelig omfang. Sett bort i fra det som ovenfor er sagt om utøvelse av alminnelige eierfunksjoner i punkt 3.2, har det som hovedregel har det ingen betydning på hvilket nivå i foretaket aktiviteten utøves, jf. forarbeidene og Rt 2002 s 164 (referert på side 45).⁴⁸ Det innebærer at det er uten betydning om det utøves aktivitet som toppleder eller lagerarbeider.

Det er i utgangspunktet ikke oppstilt noen krav om at arbeidsinnsatsen utføres i selskapets lokaler, jf. Lignings-ABC 2002 s 730. Dette kan også sies å fremgå ved at både langsiktig strategiplanlegging, forskning og studier kan tilfredsstille kravene til aktivitet, jf. Lignings-ABC 2002 s 726. Etter dette kan det ikke være tvil om at arbeid

⁴⁷ 300-timerskravet vil bli nærmere behandlet under punkt 4.4.

⁴⁸ Jf. Ot prp nr 35 (1990-91) s 253 og Innst O nr 72 (1994-95) s 78.

fra hjemmekontor også tilfredsstiller aktivitetskravet.⁴⁹ Omgåelsesbetraktninger taler også for dette, i motsatt fall ville det vært enkelt å omgå delingsmodellen.

Spørsmålet om studiepermisjon kan regnes som aktivitet er behandlet i en uttalelse av Finansdepartementet, jf. Utv 1997 s 901 FIN. Departementet uttalte her at viktige momenter i vurderingen er om studiene er relevante for den stilling som vedkommende har eller skal overta i selskapet, og om selskapet samtidig yter økonomisk bistand i studietiden, jf. også Lignings-ABC 2002 s 726. Uttalelsen har blitt sterkt kritisert av Gjems-Onstad.⁵⁰ Kritikken går blant annet ut på at det bør stilles krav til at den permitterte opprettholder en viss kontakt med selskapet, samt at studiene bør være kortvarige, og svært konkret rettet inn mot de oppgavene vedkommende skal utføre for selskapet etter studienes avslutning. Etter min mening har Finansdepartementets uttalelse gått langt utover det en kan trekke ut av ordlyden, jf. skatteloven § 12-10 første ledd.⁵¹ For at det skal beregnes personinntekt kreves at skattyter ”deltar aktivt i driften” av foretaket. At studiene er kompetansehevende og relevante for senere arbeid i foretaket, kan neppe alene tilfredsstille kravet om at skattyter har deltatt i driften av foretaket, selv om eventuell økonomisk bistand kan være et indisium på dette. Er imidlertid studiene kortvarige og konkret knyttet opp mot oppgaver skattyter har i foretaket (slik Gjems-Onstad argumenterer for), vil studiene være mer relevant i forhold til driften i foretaket, og dermed lettere tilfredsstille kravet om at skattyter ”deltar aktivt i driften”. Spørsmålet om studiepermisjon skal anses som aktivitet var oppe i Utv 1996 s 93 URD. Et aksjeselskap innenfor fiskeindustrien var eiet av far og to sønner. Spørsmålet i saken var blant annet om de to sønnene kunne regnes som aktive i selskapet. Den ene sønnen hadde fått et studiestipend av selskapet på kr 15 000 i forbindelse med utdanning innenfor fiskeriøkonomi. Stipendet løp over en periode på seks måneder, og det var knyttet vilkår om at sønnen skulle være tilgjengelig for arbeid i bedriften utenom skoleåret. Retten fant her ikke grunnlag for å regne sønnen som aktiv i perioden hvor stipendet ble utbetalt, og la vekt på at han ikke hadde arbeidet i selskapet i studietiden, og at han etter studiene ble ansatt i et annet selskap.

⁴⁹ Jf. Lignings-ABC 2002 s 730.

⁵⁰ Jf. Gjems-Onstad 2002 s 787.

⁵¹ Uttalelsen gjaldt tidligere skattelovs § 58, som er videreført i skatteloven § 12-10 første ledd bokstav c.

Videre er det ikke oppstilt noe krav til at skattyters aktivitet har bidratt til øket inntjening, eller reduserte kostnader i foretaket.⁵² Et slikt krav ville gjort det nærmest umulig for ligningsmyndighetene å påvise aktivitet hos skattyter. Samtidig ville det gjort det mulig for aktive eiere å gjemme seg bak ubetydelige posisjoner i selskapet, og dermed omgå delingsmodellen.

Aktiviteten som det skal beregnes personinntekt av må imidlertid være utøvet i inntektsåret, jf. Ot prp nr 35 (1990-91) s 362.⁵³ I fsfin § 12-10-2 er det uttrykkelig vist til aktiviteten i ”inntektsåret”, jf. tredje og sjette ledd.

3.3.2 Faktisk bedømmelse av underordnede funksjoner

Skattytere som inntar underordnede funksjoner i foretaket de eier, kan rent faktisk bli bedømt strengere enn skattytere som for eksempel inntar et styreverv. Årsaken er at et styremedlem har anledning til å påberope seg ”forvaltning av eierinteresser” eller ”ordinær deltakelse i styre”, jf fsfin § 12-10-2 første ledd første og annet punktum. Dette er et uheldig utslag av delingsmodellen, som gir svært tilfeldige resultater. Dette syn er også uttrykt i Ot prp nr 19 (1994-95), der departementet på side 138 uttaler:

”Videre gir dagens regler etter departementets oppfatning et uheldig utslag når styremedlemmer, som i de fleste tilfeller faktisk har en svært sentral rolle i driften av virksomheten, ikke skal anses som aktive, mens til sammenligning en deltidsansatt som arbeider fast f.eks. én dag i uken alltid vil være aktiv.”

3.3.3 Særlig om arbeidsinnsats fra utlandet

Etter fsfin § 12-10-2 annet ledd regnes ikke arbeidsinnsats ”utført i utlandet av en eier bosatt i utlandet” som aktivitet etter skatteloven § 12-10 første ledd. Bestemmelsen er aktuell for personer som er skattemessig bosatt i utlandet, og som eier enmannsforetak eller andeler / aksjer i selskap hjemmehørende i Norge.⁵⁴ I prinsippet innebærer dette at det vil være mulig å omgå delingsmodellen ved å bosette seg i utlandet, og utøve

⁵² Jf. Lignings-ABC 2002 s 726.

⁵³ Jf. også Lignings-ABC 2002 s 725.

⁵⁴ For at en person som ikke er bosatt i Norge skal være skattepliktig hit, må vedkommende ha inntekt av kilde som nevnt i skatteloven § 2-3 første ledd, jf. skatteloven § 2-3 sammenholdt med § 2-1.

aktiviteten derifra med de tekniske hjelpemidler som er tilgjengelige i dagens samfunn.⁵⁵ Dette er imidlertid trolig lite aktuelt for de fleste, og hensynet til omgåelse har neppe vært vurdert som et særlig problem i forhold til denne bestemmelsen. Begrunnelsen bak er trolig ønsket om praktiserbare regler for ligningsmyndighetene, dette ut ifra et synspunkt om at det vil være vanskelig for ligningsmyndighetene å kontrollere omfanget av aktivitet i utlandet.⁵⁶

Delingsmodellen i internasjonale forhold reiser imidlertid en rekke omfattende problemstillinger. På grunn av disse spørsmålenes omfang, avgrensers jeg den videre fremstilling mot de særlige spørsmål som aktivitetskravet reiser i internasjonale forhold.

3.4 Skattyters egen aktivitet

Ved vurderingen av om en skattyter har utøvet tilstrekkelig aktivitet, er det kun skattyters egen aktivitet som skal medregnes. Dette fremgår ved at ordlyden knytter kravet til at skattyter ”deltar aktivt” til uttrykkene ”eieren”, ”deltaker” eller ”aksjonær”, jf. skatteloven § 12-10 første ledd bokstav a, b og c. En slik forståelse har også støtte i det forhold at det bare er inntekt av personlig arbeid som skal skattlegges som personinntekt, jf. skatteloven §§ 12-2 følgende. At skattyter ikke kan bli identifisert med aktivitet som er utført av andre er også uttrykkelig fastslått i Ot prp nr 64 (1991-92) s 21.⁵⁷ En annen ting er at en aktiv skattyter kan bli identifisert med de aksjer en passiv eier har etter skatteloven § 12-11 første ledd. Videre skal man heller ikke identifiseres med aktivitet utøvd av selskaper, det vil si av fysiske personer i selskaper der skattyter har eierandeler.⁵⁸ Selv ikke i konsernforhold er det oppstilt noen identifiseringsregler for aktivitet.⁵⁹ Dette innebærer at aktivitet ikke smitter over i andre selskaper innenfor et konsern, men det kan imidlertid bli aktuelt å samordne aktivitetene etter fsfin § 12-10-2 fjerde ledd dersom det er innholdsmessig eller økonomisk nærhet mellom foretakene.⁶⁰ Videre må det tas et lite forbehold for reglene om tjenesteyting i fsfin § 12-10-2 femte ledd. Dette kommer jeg tilbake til under punkt 5. En videre behandling av reglene om

⁵⁵ Jf. skatteloven § 2-1 om hvem som regnes som bosatt i riket.

⁵⁶ Jf. Ot prp nr 35 (1990-91) s 257.

⁵⁷ Jf. også Ot prp nr 19 (1994-95) pkt. 7.4.1.

⁵⁸ Jf. Ot prp nr 64 (1991-92) s 21.

⁵⁹ L.c.

⁶⁰ Jf. nærmere behandling av dette under punkt 4.4.6.

identifikasjon faller utenfor oppgavens tema, og dette vil derfor ikke bli nærmere behandlet.

4 Kvantitative krav

4.1 Problemstilling

Det neste hovedspørsmålet i denne oppgaven knytter seg til aktivitetskravets kvantitative side. Problemstillingen blir å avgjøre hvilke kvantitative krav som ligger i vilkåret om at skattyter ”deltar aktivt” etter skatteloven § 12-10 første ledd bokstav a, b og c. Spørsmålet er nærmere bestemt hvilke krav som stilles til omfanget (tidsforbruket) av en arbeidsinnsats, for at det skal regnes som aktivitet i relasjon til delingsmodellen.

Også de kvantitative grensene er til en viss grad klarlagt i fsfin § 12-10-2, jf. tredje, fjerde og sjette ledd. Forarbeider, praksis og uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet vil imidlertid også stå sentralt ved fastleggingen av de kvantitative grensene i aktivitetskravet.

Opprinnelig er det forutsatt en meget lav terskel for hva som regnes som aktivitet. I Ot prp nr 35 (1990-91) er det på side 259 uttalt:

”Det dreier seg her om å fastlegge et minstekrav til aktivitet. En kan ikke i praksis skille mellom fulltidsarbeid, deltidsarbeid og mer uregelmessig arbeidsinnsats. Hensynet til å unngå at arbeidsvederlag søkes skjult som kapitalavkastning fra selskapet tilsier en lav og generell grense.”

Det er i utgangspunktet oppstilt tre kvantitative minimumskrav for at arbeidsinnsats skal kvalifisere som aktivitet etter delingsreglene, to-månederskravet, kravet om mer enn sporadisk og kortvarig aktivitet og 300-timerskravet. Disse kravene er kumulative, og vil bli behandlet i punkt 4.2, 4.3 og 4.4. Etter en rekke endringer fremstår sammenhengen mellom kravene som svært komplisert. Særlig skyldes dette en forskriftsendring som fra og med inntektsåret 1999 opprettet et skille mellom kunnskapsbasert og ikke-kunnskapsbasert virksomhet for 300-timerskravet. Dette vil bli nærmere omtalt under punkt 4.4.2.

4.2 To-månederskravet

4.2.1 Minimumskrav ved påbegynt eller opphørt aktivitet

Etter fsfin § 12-10-2 sjette ledd skal en eier ikke regnes som aktiv dersom ”arbeidet som eier utelukkende skriver seg fra en periode på to måneder eller mindre i inntektsåret.”

For at det skal beregnes personinntekt er det altså et minimumskrav at aktiviteten har vært utøvet i to måneder og en dag. Kjøper en person foretaket han arbeider i den 1. november, vil han ikke oppfylle to-månederskravet dette inntektsåret, og det vil ikke bli beregnet personinntekt.

Dette to-månederskravet gjelder imidlertid kun hvis eieren har ”påbegynt og / eller opphørt” aktivitet i løpet av inntektsåret, jf. ordlyden i fsfin § 12-10-2 sjette ledd. I denne forbindelse kan man trekke inn både tidligere og senere års aktivitet ved vurderingen, jf. Ot prp nr 19 (1994-95) punkt 7.2.1.⁶¹ Aktiviteten kan ikke regnes som påbegynt dersom den i realiteten er en forlengelse av tidligere aktivitet. Videre kreves det at opphør av aktivitet må ha et visst definitivt preg.⁶² Midlertidig opphør av aktivitet, for eksempel på grunn av sykdom eller reise, kan dermed i utgangspunktet ikke medregnes. Unntak kan imidlertid tenkes hvor det utvilsomt ikke er utøvet aktivitet i avbruddsperioden. Lignings-ABC 2002 s 729 nevner som eksempel tilfeller hvor det er på det rene at eier har vært syk i ti måneder eller mer, og hvor han eller hun har vært helt avskåret fra å delta i driften. Videre vil en eier neppe bli ansett for å ha vært aktiv i avbruddsperioden, dersom han etter et reelt opphør av aktivitet senere gjenopptar aktiviteten i foretaket. Forutsetningen må imidlertid da være at den gjenopptatte aktiviteten var uforutsett fra eierens side, i motsatt fall har ikke opphøret hatt det nødvendige definitive preg over seg.

Det er bare aktivitet ”som eier” som er relevant i forhold til to-månederskravet, jf. fsfin § 12-10-2 sjette ledd. Dermed vil den aktivitet som vedkommende eventuelt har utøvet før eierperioden, for eksempel som ansatt i foretaket, ikke bli regnet med i to-månederskravet. I denne forbindelse må definisjonen av eierbegrepet i fsfin § 12-9-1 legges til grunn.

⁶¹ Se også Lignings-ABC 2002 s 729.

⁶² Jf. Ot prp nr 19 (1994-95) punkt 7.2.1 og Lignings-ABC 2002 s 729.

4.2.2 Beregning av to-månederskravet

To-månederskravet er et krav til at det er utøvet aktivitet i en ”periode” på mer enn to måneder, jf. ordlyden i fsfin § 12-10-2 sjette ledd. Etter en naturlig språklig forståelse må uttrykket ”periode” forstås som en sammenhengende periode, jf. også Lignings-ABC 2002 s 729. Utgangspunktet for beregning av perioden er dato for første arbeidsdag i det aktuelle inntektsåret. Dersom eieren påbegynner sin aktivitet 10. januar, vil to-månederskravet være overskredet 11. mars, og vedkommende vil bli regnet som aktiv etter skatteloven § 12-10 første ledd, jf fsfin § 12-10-2 sjette ledd. Dette vil være tilfelle selv om eieren i denne perioden bare har utøvet aktivitet for eksempel tre dager i uken.⁶³ Således kan ikke en eier som utøver aktivitet over hele inntektsåret tilsvarende to måneders arbeidsinnsats påberope seg dette unntaket, og dermed unngå å bli klassifisert som aktiv. Dersom det gjelder kunnskapsbasert virksomhet vil det bli aktuelt å vurdere om aktiviteten overstiger det sporadiske. Gjelder det ikke-kunnskapsbasert virksomhet vil 300-timersregelen komme til anvendelse. Går aktiviteten utover en periode på to måneder, skal imidlertid den arbeidstid som er utøvet i denne perioden regnes med i relasjon til 300-timerskravet, jf. Finansdepartementets merknader til delingsforskrift av 1995 § 2-5 sjette ledd og Lignings-ABC 2002 s 729.

Dersom det kun er utøvet aktivitet innenfor en periode på to måneder etter bestemmelsen ovenfor, er omfanget av aktiviteten uten betydning, jf. at to-månederskravet etter fsfin § 12-10-2 sjette ledd er ett av flere selvstendige og kumulative vilkår. Det innebærer at eieren ikke vil bli regnet som aktiv selv om aktiviteten overstiger det sporadiske, og for ikke-kunnskapsbasert virksomhet også om aktiviteten overstiger 300 timer.⁶⁴

4.2.3 Avkortning av to-månederskravet

Dersom foretaket bare har drevet virksomhet deler av året skal to-månederskravet avkortes forholdsmessig, jf. fsfin § 12-10-2 sjette ledd annet punktum. Det avgjørende tidspunktet må være når det igangsettes virksomhet i skattelovens forstand, og ikke stiftelsestidspunktet, jf. uttrykket ”virksomhet” i ordlyden. Utøver foretaket for eksempel passiv kapitalforvaltning de første seks månedene av inntektsåret, og deretter

⁶³ Jf. Lignings-ABC 2002 s 729.

⁶⁴ L.c.

virksomhet i skattelovens forstand de neste seks månedene, avkortes kravet til én måned. Hvorvidt det er utøvet tilstrekkelig aktivitet må da avgjøres i forhold til den perioden foretaket har drevet virksomhet.⁶⁵

4.3 Krav om mer enn sporadisk og kortvarig aktivitet

4.3.1 Hjemmel

For at det skal bli beregnet personinntekt etter skatteloven § 12-10 første ledd, er det et vilkår at aktiviteten går utover det sporadiske og kortvarige. Dette ble forutsatt i Ot prp nr 35 (1990-91) s 253. Kravet om mer enn sporadisk og kortvarig aktivitet angir den nedre grense for hva som skal regnes som aktivitet, og var opprinnelig fastsatt i delingsforskriften av 1992 § 6 første ledd tredje punktum. Ved delingsforskriften av 1995 ble 300-timerskravet innført (da for alle typer virksomheter), og kravet om mer enn sporadisk eller kortvarig ble ikke inntatt i forskriften. At det likevel gjaldt et krav om mer enn sporadisk og kortvarig aktivitet, er imidlertid uttrykkelig forutsatt i Ot prp nr 19 (1994-95) s 137, samt i Finansdepartementets merknader til delingsforskriften av 1995 § 2-5 tredje ledd tredje punktum, jf. Utv 1996 s 817 FIN. At det fortsatt gjelder et krav om mer enn sporadisk aktivitet, fremgår også klart av rettspraksis, jf. Rt 2002 s 164 og Utv 1998 s 1141 URD (Sakene ble løst etter delingsforskriften av 1995 § 2-5, men er like relevant i forhold til fsfin § 12-10-2 siden vedtagelsen av denne ikke innebar noen realitetsforandring fra delingsforskriften av 1995).⁶⁶ Se også Lignings-ABC 2002 s 727.

4.3.2 Innhold

Uttrykket ”sporadisk og kortvarig” har vært gjenstand for noe tolkningstvil. I Innst O nr 72 (1994-95) s 77 er det tatt til orde for å likestille det kortvarige med det sporadiske. I samsvar med dette er det i Rt 2002 s 164, på s 169, uttalt at ”kravet til mer enn ’kortvarig’ innsats, ikke synes å ha noen særlig selvstendig betydning ved siden av ’sporadisk’.”

Hva ligger så i uttrykket ”sporadisk”? I Ot prp nr 19 (1994-95) er det på s 137 uttalt:

⁶⁵ Tilsvarende i Gjems-Onstad 2002 s 789.

⁶⁶ Rt 2002 s 164 er referert på side 45, Utv 1998 s 1141 URD er referert (under lagmannsrettens behandling av saken inntatt i Utv 1999 s 1131 LRD) på side 16.

”Det er etter departementets mening et klart behov for en bestemmelse som unntar en helt tilfeldig eller kortvarig aktivitet. Uttrykket ’sporadisk’ tar nettopp sikte på å dekke de tilfellene hvor en eier en sjelden gang blir konsultert for å utføre en oppgave for bedriften, hjelper til ved kortere sykdomsfrfall m.v.”

Tilsvarende er det i Innst O nr 72 (1994-95) på s 75 lagt til grunn at bistand under kortvarig sykefravær er av sporadisk karakter når den ikke settes inn i et fast mønster. Også i rettspraksis er det lagt stor vekt på om aktiviteten er av regelmessig art, og terskelen for hva som anses som mer enn sporadisk aktivitet er lav. I Rt 2002 s 164 sluttet førstvoterende seg til en uttalelse fra overligningsnemnda: ”Får aktiviteten et minstemål av regularitet, skal det ikke mye til før aktiviteten overstiger det sporadiske.”⁶⁷ Skattyter hadde her hatt regelmessige oppgaver med å kontrollere eiendommens forfatning og at leietaker oppfylte sine vedlikeholdsplikter på eiendommen, og Høyesterett kom til at det forelå mer enn sporadisk aktivitet i dette tilfellet. I en avgjørelse inntatt i Utv 1997 s 765 LRD hvor lagmannsretten kom til at det ikke forelå mer enn sporadisk aktivitet, ble det lagt avgjørende vekt på at skattyter kun hadde arbeidet noen få timer tilfeldig spredt over et halvt år.⁶⁸ I Utv 2000 s 1643 URD tolket retten kravet til ”sporadisk” aktivitet, som aktivitet som ikke gjentar seg i bestemte perioder eller inngår i et organiseringsmønster. En tilsvarende forståelse er lagt til grunn i Lignings-ABC 2002 s 727, der sporadisk aktivitet er karakterisert som ”kortvarig, ikke planmessig eller regelmessig forekommende arbeid.” Sesongarbeid vil typisk være regelmessig forekommende, og kan således ikke regnes som sporadisk aktivitet. Aktivitet som består i å utføre visse bestemte arbeidsoppgaver i foretaket vil normalt bli betegnet som planmessig, og kan heller ikke anses som sporadisk aktivitet.

Ved vurderingen av om det er utøvet mer enn sporadisk aktivitet, skal en ikke regne med den aktivitet som er utøvet i forbindelse ”ren forvaltning av eierinteresser” eller ”ordinær deltakelse i styre” alene. Dette følger forutsetningsvis av fsfin § 12-10-2 første ledd, og er også forutsatt i Rt 2002 s 164 og Utv 1998 s 1141 URD.⁶⁹

⁶⁷ Dommen er referert på side 45. Motsatt resultat i herredsrettens behandling av denne saken, jf. Utv 2000 s 485.

⁶⁸ Se referat på side 20.

⁶⁹ Rt 2002 s 164 er referert på side 45 og Utv 1998 s 1141 URD er referert (under lagmannsrettens behandling av saken inntatt i Utv 1999 s 1131 LRD) på side 16.

Uten hjemmel i forarbeider eller forskrift er det i Lignings-ABC 2002 s 727 oppstilt en 40-timersregel. Her er det uttalt at ”det anses normalt å foreligge mer enn sporadisk aktivitet når den overstiger 40 timer i løpet av et inntektsår.” Denne grensen må imidlertid kun forstås som et utgangspunkt og er ikke tillagt avgjørende vekt i rettspraksis, jf. Rt 2002 s 164 og Utv 1999 s 1131 LRD.⁷⁰ Heller ikke i juridisk teori er 40-timersregel tillagt betydning som et absolutt tak, kun som en veiledende retningslinje.⁷¹ Dette fremkommer også av at Skattedirektoratet i de senere utgaver av Lignings-ABC har modifisert 40-timersregelen til at det ”normalt” foreligger sporadisk aktivitet i disse tilfellene, jf. Lignings-ABC 2002 s 727.

Det kan tenkes at aktiviteten er av så regelmessig art at den regnes for å være utover det sporadiske, selv om den samlet ikke overstiger 40 timer. Videre kan aktivitet utover 40 timer bli regnet som sporadisk i spesielle situasjoner, som for eksempel ved naturkatastrofer.⁷² I juridisk teori er det åpnet for at innsatsen i ekstreme engangstilfeller også kan overstige 300-timerskravet, uten å gå utover det sporadiske.⁷³ Spørsmålet har ikke kommet på spissen i rettspraksis, men i lys av det som ovenfor fremgår av rettspraksis og forarbeider er det klart at det i så fall må dreie seg om helt ekstraordinære forhold, som for eksempel store naturkatastrofer eller andre alvorlige ulykker for foretaket.

Etter Lignings-ABC 2002 s 727 skal 40-timersregelen avkortes forholdsmessig dersom det bare er drevet næringsvirksomhet deler av året, eller dersom skattyter bare har vært eier en del av året. Har skattyter bare vært eier av foretaket i 90 dager i det aktuelle inntektsåret, skal 40-timersregelen avkortes forholdsmessig opp til nærmeste hele time til $40 \times 90/365 = 10$ timer. Etter Lignings-ABC skal dermed aktivitet helt ned mot ti timer regnes som mer enn sporadisk aktivitet. Dette synes å være i strid med det som ovenfor er utledet av forarbeider og rettspraksis om hva som regnes som sporadisk aktivitet, jf. blant annet Utv 1998 s 1141 URD der retten kom til at arbeidsinnsats på 10-12 timer var å regne som sporadisk og kortvarig.⁷⁴ Også i juridisk teori er det tatt

⁷⁰ Se referat på side 45 (Rt 2002 s 164), og på side 16 (Utv 1999 s 1131 LRD).

⁷¹ Jf. Gjems-Onstad 2002 s 791.

⁷² Jf. Lignings-ABC 2002 s 727.

⁷³ Jf. Gjems-Onstad 2002 s 791.

⁷⁴ Se referat på side 16 (under lagmannsrettens behandling av saken inntatt i Utv 1999 s 1131).

avstand fra denne anvendelsen av 40-timersregelen. Gjems-Onstad 2002 s 791 gir uttrykk for at en innsats ned mot 10 timer eller mindre normalt vil falle klart utenfor kravet om mer enn ”sporadisk” aktivitet.

Blant annet på bakgrunn av at 40-timersregelen i enkelte tilfeller har ført til ytterligere tolkningstvil, har både høringsinstanser og juridisk teori fremmet synspunkter om at kravet til sporadisk aktivitet bør presiseres nærmere i forskriften.⁷⁵ At dette neppe vil bli fulgt opp av lovgiver følger av Ot prp nr 19 (1994-95), der det på s 137 er uttalt:

”Det er imidlertid ikke mulig å foreta en klar lov- eller forskriftsregulering av hvor den kvantitative grensen for sporadisk aktivitet bør trekkes. Her må det foretas en konkret vurdering i det enkelt tilfelle.”

Kravet om mer enn kortvarig og sporadisk innsats er foreslått videreført av skatteutvalget, jf. NOU 2003:9 s 382.

4.4 Krav om mer enn 300 timers aktivitet

4.4.1 Innhold

Etter fsfin § 12-10-2 tredje ledd regnes det ikke som aktivitet ”[d]ersom det kan legges til grunn at skattyterens samlede arbeidsinnsats i virksomheten ikke overstiger 300 timer i inntektsåret”. Det er altså et krav at skattyter har arbeidet i mer enn 300 timer for at han skal bli regnet som aktiv etter skatteloven § 12-10 første ledd. Kravet om mer enn 300 timers arbeidsinnsats kom inn ved delingsforskriften av 1995 § 2-5 tredje ledd, og var ment å skulle forhindre vanskelig avgrensinger.⁷⁶

Innføringen av 300-timers kravet var ment som en presisering av reglene før delingsforskriften av 1995, og ikke som noen materiell skjerping av aktivitetskravet. Forutsetningen har også hele tiden vært at kravet om mer enn sporadisk og kortvarig aktivitet er et selvstendig vilkår for å beregne personinntekt etter skatteloven § 12-10 første ledd, jf. Innst O nr 72 (1994-95) s 77, der følgende er uttalt om grensen på 300 timers aktivitet:

⁷⁵ Jf. Ot prp nr 19 (1994-95) s 137 og Gjems-Onstad 2002 s 791.

⁷⁶ Jf. Innst O nr 72 (1994-95) s 77.

”Ei slik grense vil dessutan føre til at kortvarig intensiv innsats blir jamstelt med sporadisk innsats”.

Bakgrunnen for at det er satt en grense ved akkurat 300 timer er en antagelse om at aktivitet innenfor 300 timer ”ikkje generelt vil påverke resultatet i verksemda i sterk grad”, jf. Innst O nr 72 (1994-95) s 77. Etter min mening gir imidlertid 300-timers regelen muligheter for et ikke ubetydelig engasjement i et foretak. En arbeidsinnsats på 300 timer tilsvarer åtte ukers arbeid med 37,5 timers arbeidsuke, eller nesten to måneder med full arbeidstid. Alternativt kan en skattyter arbeide seks timer hver uke fordelt over 50 uker innenfor 300-timers kravet. Verdt å merke seg er det også at 300-timers kravet ganske nøyaktig tilsvarer to-månederskravet i fsfin § 12-10-2 sjette ledd, uten at det er noen holdepunkter for at dette er tilsiktet av lovgiver.

4.4.2 Gjelder ikke for kunnskapsbaserte virksomhet

Etter fsfin § 12-10-2 tredje ledd tredje punktum gjelder ikke kravet om minst 300 timers arbeidsinnsats i ”foretak som nevnt i fsfin § 12-17-1”. Dette gjelder såkalte kunnskapsbasert virksomhet (også omtalt som liberal virksomhet), som for eksempel advokatvirksomhet, konsulentvirksomhet, legevirksomhet og meglingsvirksomhet.⁷⁷ For virksomheter som nevnt i fsfin § 12-17-1 vil dermed en vurdering av to-månederskravet og kravet om mer enn sporadisk og kortvarig aktivitet være avgjørende for om det skal beregnes personinntekt etter skatteloven § 12-10 første ledd.

Ved vurderingen av om unntaket i fsfin § 12-10-2 tredje ledd tredje punktum skal komme til anvendelse, er det foretakets virksomhet som må være avgjørende. Dette følger av at ordlyden i fsfin § 12-10-2 tredje ledd tredje punktum unntar ”foretak som nevnt i fsfin § 12-17-1” fra 300-timers kravet. Det er således ikke avgjørende om skattyter selv har et yrke som ville falt inn under oppramsingen i fsfin § 12-17-1, dersom det var utøvet som selvstendig virksomhet.

⁷⁷ Stortingsflertallet gikk inn for denne regelendringen i Budsjett-innst S II 1997-98 punkt 5.3.2, og dette ble gjennomført ved endringsforskrift 22.oktober 1998 nr 996.

Under forutsetning av at gjeldende delingsmodell videreføres, går Skatteutvalget inn for å fjerne skillet mellom kunnskapsbasert og ikke-kunnskapsbasert virksomhet, jf. NOU 2003:9 s 289. Utvalgets forslag er å oppheve 300-timersregelen for ikke-kunnskapsbasert virksomhet. Dersom forslaget blir vedtatt, innebærer dette at kravet om mer enn sporadisk og kortvarig aktivitet, samt to-månederskravet blir stående som de sentrale vilkårene i vurderingen av om skattyter har utøvd den tilstrekkelige aktivitet, både i kunnskapsbasert virksomhet og i ikke-kunnskapsbasert virksomhet.

4.4.3 Uttrykket "arbeidsinnsats"

Etter fsfin § 12-10-2 tredje ledd første punktum er det satt en grense på 300 timers "arbeidsinnsats" for at det skal beregnes personinntekt. Spørsmålet er hva som skal medregnes som "arbeidsinnsats" i denne vurderingen. Etter en naturlig språklig forståelse må "arbeidsinnsats" forstås som den personlige innsats eller anstrengelse som skattyter har nedlagt i foretakets virksomhet. I Finansdepartementets merknader til delingsforskriften av 1995 § 2-5 tredje ledd er det imidlertid lagt en annen fortolkning til grunn:

"Som arbeidstid i foretaket regnes all den tid eieren er fysisk tilstede i foretakets lokaler eller områder, samt møter, reiser og andre fravær i foretakets interesse. Også hjemmearbeid for foretaket regnes med."

Finansdepartementets fortolkning av uttrykket "arbeidsinnsats" til også å omfatte all fysisk tilstedeværelse på foretakets eiendom går klart utover ordlyden i fsfin § 12-10-2 tredje ledd. Etter skatteloven § 12-10 første ledd bokstav b og c og fsfin § 12-10-2 tredje ledd første punktum, er det bare aktivitet knyttet til henholdsvis "driften" og "virksomheten" som er relevant i forhold til delingsmodellen. Tilsvarende var det etter den tidligere folketrygdloven § 6-4 første ledd nr 2 et krav at skattyter deltok personlig i "driften". At skattyter fysisk oppholder på foretakets eiendom, kan ikke på generelt grunnlag gi tilstrekkelige holdepunkter for at skattyter deltar i driften av foretaket. Til støtte for dette har Skattedirektoratet i Lignings-ABC 2002 s 728 moderert Finansdepartementets merknader:

"Som arbeidstid i beregningsenheten regnes således *normalt* [min utheving] all den tid eieren er fysisk tilstede i beregningsenhetens lokale eller område."

Hvor mye av den tid skattyter tilbringer på foretakets lokaler eller områder skal så regnes med? Dersom skattyter bor på foretakets eiendommen eller oppholder seg på foretakets eiendom i ferieøyemed (for eksempel på et bortforpaktet gårdsbruk), skal ikke denne oppholdstiden regnes med som ”arbeidsinnsats”, jf. Utv 1997 s 1083 FIN og Lignings-ABC 2002 s 728. Unntak kan tenkes hvor hensikten med oppholdet er å kontrollere og følge opp det arbeidet som utføres i foretaket. Tilsvarende kan ikke deltagelse på sosiale arrangementer i selskapets lokaler regnes som ”arbeidstid” når deltagelsen utelukkende har privat karakter og ikke er i foretakets interesse, typisk ved selskapets julebord. Derimot må vanlige spisepauser i foretakets kantine kunne medregnes som ”arbeidsinnsats”.⁷⁸ Bakgrunnen for dette er at det vil være vanskelig å skille ut denne mot vanlig arbeidstid.

Foregår spisepausene utenfor foretakets lokaler, er det ikke like sikkert at de skal regnes med som ”arbeidsinnsats” i forhold til 300-timers regelen, jf. Gjems-Onstad 2002 s 793. Det avgjørende må her være om spisepausen er av privat eller forretningsmessig karakter. Drar skattyter hjem og spiser, kan ikke spisepausen regnes som ”arbeidstid”. Derimot må den tid som går med til en forretningslunsj medregnes i 300-timers kvoten, da dette i realiteten trolig vil bli regnet som et møte i foretakets interesse, jf. Finansdepartementets merknader (se ovenfor) og Lignings-ABC 2002 s 728. At møter skal medregnes som ”arbeidsinnsats” er også forutsatt i Utv 2002 s 1259 URD.⁷⁹ Det samme vil måtte gjelde andre møter utenfor foretakets lokaler som kan betegnes som forretningsmøter. Hvorvidt de finner sted på restaurant eller på golfbanen kan da ikke ha betydning i forhold til beregning av 300-timers kravet.⁸⁰

I forbindelse med møtevirksomhet vil en stå overfor problemstillingen om reisetiden skal medregnes som ”arbeidsinnsats” i 300-timers kvoten. Utgangspunktet er at det må foretas en konkret vurdering, jf Utv 2002 s 1259 URD.⁸¹ Ved lengre reiser er

⁷⁸ Jf. Gjems-Onstad 2002 s 793.

⁷⁹ Se referat på side 38.

⁸⁰ Tilsvarende i Gjems-Onstad 2002 s 793.

⁸¹ Se referat på side 38. Jf. også Lignings-ABC 2002 s 728.

normalregelen at man beregner åtte timers ”arbeidsinnsats”, det vil si normalarbeidsdagen, for hvert enkelt reisedøgn, jf. Utv 2002 s 1259 URD.⁸²

I saken inntatt i Utv 2002 s 1259 URD var spørsmålet om skattyter hadde utøvet mer enn 300 timers ”arbeidsinnsats”. Skattyter var eneeier av et aksjeselskap som drev med kjøp og salg av eiendommer og eiendomsutvikling. Skattyter hadde vært svært tilbakeholden med opplysninger om sin aktivitet overfor ligningsmyndighetene. Etter en grundig gjennomgang av blant annet regnskap, reisebilag og telefonutgifter, kom retten etter en konkret vurdering til at skattyter hadde utøvd mer enn 300 timers ”arbeidsinnsats” og at det skulle beregnes personinntekt for selskapets inntekter. Skattyters anførsel om at en del av reisene var av privat karakter, og derfor ikke kunne medregnes som ”arbeidsinnsats”, ble avvist av retten. Begrunnelsen var at kostnadene i forbindelse med reisene i sin helhet var dekket av selskapet, og at dette igjen avspeilet at aktiviteten var utført for foretaket.⁸³

Hvorvidt reisetid til møter i samme geografiske område skal medregnes som ”arbeidstid” er imidlertid mer uklart. I en del bransjer blir slik reisetid fakturert kunden, blant annet er dette utbredt i håndverksbransjen. For den enkelte lønnstaker blir imidlertid ikke reisetiden til og fra jobb regnet som arbeidstid, og etter skattereglene anses slike reiseutgifter delvis for å være en privatutgift (minstefradraget skal delvis dekke dette, jf. skatteloven § 6-30). Etter den fortolkningen som ovenfor er lagt til grunn av uttrykket ”arbeidsinnsats” skal slik reisetid ikke medregnes ved beregning av 300-timers kvoten. Gjems-Onstad 2002 s 794 gir sin tilslutning til dette hvor møtedeltagelsen tilsvarer en normal arbeidsdag, men er ikke like sikker når det dreier seg om kortvarige møter. Etter min mening må begrunnelsen for dette skillet være at når møtets lengde utgjør en normal arbeidsdag, stilles reisetiden til og fra møtet på lik linje med reisetiden fra hjemstedet til arbeidsstedet (som etter en naturlig fortolkning ikke regnes med som ”arbeidsinnsats”). Ved kortvarige møter innenfor den normale arbeidsdag vil derimot reisetiden normalt skje til og fra arbeidssted, og reisetiden er dermed mer i foretakets interesse enn skattyters egen.

⁸² Jf. også Gjems-Onstad 2002 s 793.

⁸³ Det samme synspunktet er uttrykt i Gjems-Onstad 2002 s 794.

I tillegg til selve møtetiden vil også en viss tid til for- og etterarbeid bli regnet som ”arbeidsinnsats”, jf. Utv 2002 s 1259 URD.⁸⁴ At slikt arbeid skal medregnes følger også av at det må regnes for å være i ”foretakets interesse”, jf. Finansdepartementets merknader til delingsforskriften av 1995 § 2-5 tredje ledd og Lignings-ABC 2002 s 728. Det er ingen holdepunkter for å angi konkret hvor mye tid som skal regnes som ”arbeidsinnsats” ved slikt for- og etterarbeid. Praksis ved offentlig utvalgsarbeid er at man normalt godskrives en forberedelsestid tilsvarende selve møtetiden, og dette kan kanskje fungere som en veiledende retningslinje også i forhold til delingsreglene.⁸⁵ Hvorvidt dette er noe som vil bli lagt til grunn i rettspraksis er imidlertid usikkert.

Det er ikke noe krav om at ”arbeidsinnsatsen” må foregå i foretakets lokaler. Etter Finansdepartementet merknader til delingsforskriften av 1995 § 2-5 skal hjemmearbeid for foretaket medregnes som ”arbeidsinnsats”. I Lignings-ABC 2002 s 728 er ikke hjemmearbeid uttrykkelig medregnet som ”arbeidsinnsats”, men dette må sies å gå klart frem av at ”[...] fravær fra arbeidsstedet i foretakets interesse” skal regnes med i 300-timers kvoten. Hensynet til å unngå omgåelser kan også anføres til støtte for at hjemmearbeid skal medregnes, ved at det ikke bør være mulig å omgå 300-timers kravet ved å utøve arbeidsinnsatsen andre steder enn i foretakets lokaler.

For noen yrkesgrupper kan en del av arbeidet bestå i å ha såkalt beredskapsvakt utenfor arbeidsstedet, for eksempel leger. Hvorvidt og eventuelt hvor mye av tiden som skal regnes som ”arbeidsinnsats” ved denne typen arbeid, må avgjøres etter en konkret vurdering, jf. Lignings-ABC 2002 s 728. Om vekten er lønnet eller ikke, og eventuelt hvor mye i forhold til den ordinære lønnen vil trolig være tunge momenter.⁸⁶ Er vekten lønnet med 50 % av ordinær timelønn, vil dette kunne være et indisium på det er nedlagt halvparten så mye arbeid som under ordinær arbeidstid, og at halvparten av beredskapsvakten kan medregnes som ”arbeidsinnsats”.

Dersom skattyter utøver mer enn sporadisk aktivitet i tillegg til forvaltning av rene eierinteresser og styredeltakelse, skal det antall timer som går med til forvaltning av

⁸⁴ Se referat på side 38.

⁸⁵ Jf. Gjems-Onstad 2002 s 794.

⁸⁶ Tilsvarende i Gjems-Onstad 2002 s 794.

eierinteresser og styredeltakelse medregnes som ”arbeidsinnsats” i forhold til 300-timers kvoten. Dette fremgår trolig ved at fsfin § 12-10-2 første ledd første og annet punktum bare unntar eierfunksjoner og styrefunksjoner ”alene” som aktiv deltagelse, og således forutsettes det at eier- og styrefunksjoner vil kunne regnes med som aktivitet dersom det er utøvd sammen med annen aktivitet. Det samme synspunktet er lagt til grunn i Utv 1998 s 1141 URD, samt i Finansdepartementets merknader til delingsforskriften av 1995 § 2-5 første ledd.⁸⁷ Dersom utøvelse av eierinteresser og styredeltakelse først skal regnes med, må det også her legges til en viss tid til forberedelse, jf. Lignings-ABC 2002 s 727 som fastsetter at ”aktivitet som eier/styremedlem teller med i sin helhet i forhold til 300-timerskravet” når det foreligger mer enn sporadisk aktivitet utover de rene eier- og styrefunksjonene.

4.4.4 Egne kvoter for familie

Dersom flere familiemedlemmer arbeider i samme foretak, skal ektefellers, samboeres, foreldres eller barns arbeidsinnsats vurderes hver for seg i forhold til kvoten på 300 timer. For ektefeller og samboere fremgår dette forutsetningsvis av skatteloven § 12-3, jf. også Utv 1996 s 1161 FIN og Lignings-ABC 2002 s 728. At foreldre og barn har hver sin kvote på 300 timer er uttrykkelig fastslått i Finansdepartementets merknad til delingsforskriften av 1995 § 2-5 fjerde ledd, jf. også Lignings-ABC 2002 s 728.

Dette innebærer for eksempel at dersom seks familiemedlemmer hver utøver inntil 300 timers aktivitet, vil de til sammen kunne utøve 1800 timers arbeidsinnsats (omtrent ett årsverk), uten å bli regnet som aktive etter skatteloven § 12-10 første ledd.

Etter delingsforskriften av 1995 § 2-5 fjerde ledd annet og tredje punktum hadde opprinnelig ektefeller og samboere en felles kvote på 300 timer. Dette ble imidlertid endret ved forskriftsendring 8. aug 1996 nr 801, etter et pålegg i form av et stortingsvedtak.

4.4.5 Unntak for virksomhet med vesentlige likhetstrekk med lønnet yrke

Etter fsfin § 12-10-2 tredje ledd fjerde punktum gjelder ikke 300-timers kravet ”i foretak med virksomhet som har vesentlige likhetstrekk med skattyterens lønnede yrke”.

⁸⁷ Utv 1998 s 1141 URD er referert på side 16 (under lagmannsrettens behandling av saken inntatt i Utv

Utøver foretaket virksomhet med ”vesentlig likhet med skattyterens lønnede yrke”, blir dermed kravet om mer enn sporadisk og kortvarig aktivitet og to-månederskravet avgjørende for om det skal beregnes personinntekt.⁸⁸

Bestemmelsen tar sikte på de tilfeller hvor skattyter har bi-ervert i foretak han er medeier i, for eksempel yrkesskolelæreren som driver med håndverksvirksomhet på si gjennom sitt foretak. Bestemmelsen har imidlertid fått redusert sin betydning etter at 300-timers kravet falt bort for kunnskapsbasert virksomhet i 1999, jf. fsfin § 12-10-2 tredje ledd tredje punktum. Dette skyldes at bi-ervert i egne foretak trolig har vært mer utbredt innenfor disse kunnskapsbaserte virksomhetene (jf. fsfin § 12-17-1).

I uttrykket ”skattyterens lønnede yrke” må det etter en vanlig språklig forståelse ligge en forutsetning om at skattyter har full eller tilnærmet full stilling. Det kan imidlertid ikke kreves at det foreligger et fast ansettelsesforhold. Således er det antatt at styrearbeid kan bli regnet som lønnet yrke, jf. skatteloven §§ 5-10 bokstav b og 12-2 bokstav a.⁸⁹ Studier kan naturlig nok ikke karakteriseres som lønnet yrke, og må derfor falle utenfor anvendelsesområdet for fsfin § 12-10-2 tredje ledd fjerde punktum. Tar man imidlertid Finansdepartementets uttalelse i Utv 1997 s 901 FIN på ordet kan unntak tenkes hvis studiene som er betalt.⁹⁰ Næringsvirksomhet skal ikke regnes som lønnet yrke, jf. Lignings-ABC 2002 s 727. Derimot kan det i disse tilfellene bli aktuelt å vurdere om samordningsregelen i fsfin § 12-10-2 fjerde ledd kommer til anvendelse.⁹¹

Det neste spørsmålet er hva som ligger i uttrykket ”vesentlige likhetstrekk” i fsfin § 12-10-2 tredje ledd fjerde punktum. Etter ordlyden skal vurderingen foretas i forhold til den ”virksomheten” som foretaket utøver, og ikke i forhold til den aktivitet skattyter utøver i foretaket, se også Lignings-ABC 2002 s 727. At det kreves ”vesentlige likhetstrekk” innebærer at det må foreligge noe mer enn enkelte likhetstrekk. Antagelig kan det oppstilles som et krav at det benyttes samme spesialkompetanse i foretaket som

1999 s 1131 LRD).

⁸⁸ Jf. Finansdepartementets merknader til delingsforskriften av 1995 § 2-5 tredje ledd tredje punktum og Lignings-ABC 2002 s 727.

⁸⁹ Jf. Lignings-ABC 2002 s 727.

⁹⁰ Utv 1997 s 901 FIN er omtalt på side 24.

⁹¹ Se mer om dette under punkt 4.4.6.

i det lønnede yrke, jf. Utv 1998 s 1451 Oslo LN. I denne saken var skattyter overlege ved et sykehus og utøvde virksomhet som konsulent for et legemiddelfirma vedkommende var medeier i, på si. Nemnda la ikke særlig vekt på at selve undersøkelsene hun utførte i foretaket gjaldt andre sykdommer enn hun vanligvis behandlet som overlege ved sykehuset, men la avgjørende vekt på at det var ”samme type spesialkompetanse som ble benyttet”. Etter dette ble det lagt til grunn at virksomheten hun utøvde hadde ”vesentlige likhetstrekk” med hennes lønnede yrke som overlege. Selv om det nå er gjort unntak for 300-timers regelen ved legevirksomhet etter fsfin § 12-10-2 tredje ledd tredje punktum, jf. fsfin § 12-17-1, er avgjørelsen fortsatt relevant for å belyse vurderingen. Etter samme begrunnelse er heller ikke avgjørelsen inntatt i Utv 1997 s 1337 Oslo LK direkte aktuell, men like relevant for å belyse vurderingen. I denne saken hadde skattyter lønnet yrke som revisor og utøvde virksomhet som regnskapsfører på si. Oslo likningskontor kom til at regnskapsvirksomheten hadde ”vesentlige likhetstrekk” med skattyters lønnede yrke, og at 300-timers regelen derfor ikke kunne komme til anvendelse. Ut ifra den foreliggende ligningspraksis, kan det derfor ikke være tilstrekkelig ”vesentlige likhetstrekk” at skattyter benytter den samme grunnleggende kompetanse i virksomheten som i sitt lønnede yrke.⁹²

4.4.6 300-timerskravet hvor skattyter deltar i flere virksomheter

Utgangspunktet for 300-timers kravet er at aktiviteten skal vurderes atskilt for hvert av foretakene skattyter deltar i.⁹³ Dette fremgår forutsetningsvis av fsfin § 12-10-2 fjerde ledd og er også lagt til grunn i Rt 2002 s 164.⁹⁴

Etter fsfin § 12-10-2 fjerde ledd skal imidlertid 300-timerskravet vurderes under ett hvor foretakene skattyter arbeider i har ”høy grad av innholdsmessig eller økonomisk nærhet”. Hensynet bak denne bestemmelsen for såkalt nære virksomheter, er å hindre at skattytere fordeler sin arbeidsinnsats på flere foretak og dermed omgår delingsmodellen. Bestemmelsen må sees i sammenheng med regelen i fsfin § 12-10-2 tredje ledd fjerde

⁹² Tilsvarende er uttrykt i Gjems-Onstad 2002 s 799.

⁹³ Forutsetningen for å etablere flere enmannsforetak er at det utøves virksomhet ”på flere forskjellige geografiske steder og/eller i forskjellige bransjer”, jf. Forskrift om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret av 9. februar 1995 nr 114 § 9.

⁹⁴ Se referat på side 45.

punktum, om at 300-timersregelen ikke gjelder dersom virksomheten har vesentlige likhetstrekk med skattyters lønnede yrke. Mens denne regelen i realiteten er et unntak fra 300-timerskravet, regulerer samordningsregelen i fsfin § 12-10-2 fjerde ledd hvilken arbeidsinnsats som skal medregnes ved beregningen av om 300-timerskravet.

Etter forskriftens ordlyd er det ikke noe krav om at aktiviteten i hvert enkelt foretak må overstige et visst minimum. Ved samordning av 300-timerskravet etter fsfin § 12-10-2 fjerde ledd må det imidlertid innfortolkes et krav om at skattyters aktivitet overstiger det sporadiske og kortvarige i hvert av foretakene, jf. Rt 2002 s 164 og Utv 1999 s 1145 LRD, se også Lignings-ABC 2002 s 728.⁹⁵ Utøver skattyter utelukkende aktivitet i form av forvaltning av eierinteresser eller styredeltakelse i det ene foretaket, vil ikke dette være tilstrekkelig for å anse skattyter som aktiv, selv om aktiviteten i det andre foretaket sammen med eierfunksjonene overstiger 300 timer. Dette følger av Finansdepartementets brev av 2. februar 1996, jf. Revisjon og Regnskap 1996 s 204. Etter Lignings-ABC 2002 s 728 skal heller ikke aktivitet i form av forvaltning av eierinteresser eller styredeltakelse *telles* med i beregningen av 300-timerskvoten i beslektede foretak. Dette er ikke i samsvar med det som ovenfor er sagt i punkt 4.4.3, om at den tid som går med til forvaltning av eierinteresser eller styredeltakelse skal *legges til* den øvrige aktivitet skattyter har utøvd i foretaket ved beregningen av 300-timerskvoten. Spørsmålet kan ikke regnes for avklart og vil trolig heller ikke komme på spissen siden standpunktet fremmet i Lignings-ABC er til skattyters gunst.⁹⁶

Ordlyden i fsfin § 12-10-2 fjerde ledd gir ingen nærmere retningslinjer for hva som ligger i uttrykket ”høy grad av innholdsmessig eller økonomisk nærhet”.

I Finansdepartementets merknader til den tilsvarende bestemmelse i delingsforskriften av 1995, er det henvist til den vurdering som ligger til grunn for enmannsforetak ved samordning av negativ og positiv personinntekt i ulike virksomheter, jf. fsfin § 12-20-1. Likeledes fastsetter Lignings-ABC 2002 s 728 at disse momentene ”som en veiledning” også kan benyttes i forhold til fsfin § 12-10-2 fjerde ledd. Etter fsfin § 12-20-1 er det imidlertid et krav at det foreligger ”innholdsmessig og økonomisk” nærhet, mens dette i fsfin § 12-10-2 fjerde ledd er tilstrekkelig med ”innholdsmessig *eller* økonomisk

⁹⁵ Se referat på side 45 (Rt 2002 s 164), og på side 46 (Utv 1999 s 1145 LRD).

⁹⁶ Synspunktet er fremmet i Gjems-Onstad 2002 s 801.

nærhet” (begge min utheving). Hvorvidt lovgiver har tilsiktet denne forskjellen er usikkert, men etter ordlyden rekkes fsfin § 12-10-2 fjerde ledd videre siden det her er tilstrekkelig at ett av vilkårene er oppfylt.

Etter fsfin § 12-20-1 annet ledd er de relevante momenter blant annet ”om det er nyttet felles anlegg, driftsmidler, personale, regnskap og finansiering og om næringene kompletterer hverandre med sikte på å gi et tilbud av varer og tjenester som hører sammen”. Momentene må anses om veiledende og ikke uttømmende. Avgjørelsen inntatt i Utv 2000 s 1152 URD underbygger betydningen av disse momentene i forhold til samordningsregelen i fsfin § 12-10-2 fjerde ledd.

I Utv 2000 s 1152 URD var skattyter eier av et gårdsbruk hvor det ble utøvd både jord-, skog- og lagunevirksomhet, samt diverse prosjekter. Det ble lagt til grunn at virksomhetene hadde den tilstrekkelige grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet, og virksomhetene ble dermed vurdert under ett i forhold til 300-timerskravet. Retten la i sin begrunnelse vekt på at det var benyttet samme driftsmidler og regnskap, samt at alle virksomhetene ble utøvd på og med utgangspunkt i landbrukseiendommen. Videre la retten til grunn at det var klare bransjemessige likheter mellom virksomheten, og at de forskjellige virksomhetene kompletterte hverandre. Avgjørelsen illustrerer at dersom det foreligger store synergieffekter mellom foretakene, kan dette være et moment i retning av at det foreligger den tilstrekkelig nærhet som kreves for samordning etter fsfin § 12-10-2 fjerde ledd.

At det foreligger et konsernforhold mellom foretakene, er i seg selv ikke tilstrekkelig for å konstatere at det foreligger ”høy grad av innholdsmessig eller økonomisk nærhet”, jf. Lignings-ABC 2002 s 728. Det avgjørende vil være de relasjoner som eksisterer foretakene imellom, og også dette må avgjøres ut ifra de nevnte momentene i fsfin § 12-20-1 annet ledd.⁹⁷

For at det skal bli aktuelt å anvende samordningsregelen i fsfin § 12-10-2 fjerde ledd, må det stilles som krav at skattyter er eier i alle de respektive foretakene, da etter eierbegrepet i fsfin § 12-9-1. Et slikt krav kan oppstilles ut ifra sammenhengen i

⁹⁷ Jf. Lignings-ABC 2002 s 728.

delingsreglene (det er bare aktivitet som *eier* det skal beregnes personinntekt av).⁹⁸

Videre er det etter Lignings-ABC 2002 s 728 et krav at ”alle vilkår for deling er tilstede i alle beregningsenhetene”, og således må også kravet til virksomhet være oppfylt for at samordningsregelen skal komme til anvendelse. Dette innebærer at dersom det utøves aktivitet både i et foretak som ikke utøver virksomhet i skattelovens forstand (utleie av eiendom som er passiv kapitalforvaltning), og i et annet foretak som driver rørleggervirksomhet, skal ikke arbeidsinnsatsen i de to foretakene samordnes.

Er kravet til virksomhet oppfylt og skattyter har organisert virksomheten i et driftsselskap og i et eiendomsselskap, hvor driftsselskapet leier lokaler av eiendomsselskapet, kan 300-timerskravet måtte vurderes under ett, jf. Rt 2002 s 164 og Utv 1996 s 817 FIN. Forholdet mellom drift og eiendom tilfredsstiller neppe kravet til ”innholdsmessig” nærhet, derimot kan det lettere tenkes at det foreligger ”økonomisk” nærhet.

I Rt 2002 s 164 var dette spørsmålet oppe til vurdering. Spørsmålet i saken var om det skulle beregnes personinntekt for den næringsvirksomhet Røe drev ved utleie av et større næringslokale. Utleien skjedde gjennom Røes enmannsforetak Røe Eiendom, og leietaker var et trevareselskap hvor Røe selv eide alle aksjene og var daglig leder. Røe oppfylte aktivitetskravet i aksjeselskapet, men oppfylte ikke 300-timerskravet for utleievirksomheten i enmannsforetaket. Det springende punkt i saken var om det kunne skje en samordnet vurdering av aktiviteten for begge foretakene. Det var inngått langvarige leiekontrakter, engasjert forretningsfører og leietaker hadde selv ansvaret for det alt vesentlige av vedlikehold i leietiden. Førstvoterende uttalte at det ikke var mulig å skille mellom de funksjoner Røe utførte for eiendomsforetaket og for leietaker, dermed måtte arbeidet han utførte for leietaker også anses for å være utført for enmannsforetaket Røe Eiendom. Høyesterett kom etter en konkret vurdering til at det forelå tilstrekkelig grad av økonomisk nærhet mellom skattyters eiendomsforetak og hans trevareselskap. I sin begrunnelse la Høyesterett særlig vekt på at leien i en periode ble fastsatt etter leietakers økonomi (og ikke markedspris), noe som indikerte at utleier delvis hadde sikret leietakers økonomiske stilling. Videre ble det lagt vekt på at leietaker hadde bekostet betydelige spesialtilpasninger av lokalene for sin

⁹⁸ Jf. også Lignings-ABC 2002 s 728.

produksjonsvirksomhet. (Synspunktet må være at leietaker neppe hadde foretatt slike kostbare ombygninger hvis utleier var et hvilket som helst annet foretak uten noen bindinger til leietaker, og hvor leieforholdets tidsperspektiv gjerne hadde vært mer usikkert.) Høyesterett la også vekt på at det var samme eier i begge foretakene, og det forhold at trevareselskapet var eiendomsforetakets eneste leietaker (og således var økonomisk avhengig av trevareselskapets leieforhold og betalingsevne).

Også i Utv 1999 s 1145 LRD kom lagmannsretten til at det forelå tilstrekkelig nærhet mellom eiendomsselskapet og driftsselskapet. Eiendomsselskapet leide lokalene for drøyt kr 360 790 og fremleiet lokalene til driftsselskapet. Etter leieavtalen mellom foretakene var leiebeløpet 4 % av driftsselskapets årsomsetning, minimum kr 400 000. For ett av årene ble leiebeløpet beregnet til kr 975 512, mer enn kr 600 000 over leiebeløpet eiendomsselskapet skulle betale etter hovedleieavtalen. Lagmannsretten la til grunn at denne særdeles begunstigende avtalen for eiendomsforetaket tilsa at det forelå den tilstrekkelige økonomiske nærhet mellom selskapene. At eiendomsforetaket hadde overtatt driftsselskapets oppgave og var plassert som mellomledd i leieforholdet, anså retten som en komplettering av driften, og dermed også som et moment for at det forelå innholdsmessig nærhet.

Etter avgjørelsene i Rt 2002 s 164 og Utv 1999 s 1145 LRD må utgangspunktet være en samordnet vurdering av 300-timerskravet for slike eiendoms- og driftsselskap. Dette har også støtte i Utv 1996 s 817 FIN. Ut ifra Høyesteretts begrunnelse i Rt 2002 s 164 kan unntak tenkes hvor det betales markedsleie og hvor utleien til driftsselskapet utgjør en mindre del av eiendomsforetakets virksomhet.⁹⁹ Videre illustrerer dommen i Rt 2002 s 164 at utleieobjektets art vil kunne være av betydning. Er lokalene egnet for generell utleievirksomhet, og ikke spesialtilpasset en bestemt leietaker, vil trolig dette være et moment i retning av at det ikke foreligger den tilstrekkelige nærhet mellom foretakene.

4.4.7 Avkortning

Etter fsfin § 12-10-2 tredje ledd annet punktum skal 300-timerskravet ”avkortes forholdsmessig når skattyteren har vært eier av foretaket en del av inntektsåret, eller når foretaket har drevet virksomhet bare en del av inntektsåret”. Har skattyter for eksempel

⁹⁹ Jf. også lagmannsrettens behandling av denne saken i Utv 2002 s 411.

kjøpt seg inn i foretaket 1. juli i inntektsåret, vil han bli regnet som aktiv etter mer enn 150 timers aktivitet ($300 \text{ timer} / 2 = 150 \text{ timer}$). Dette innebærer at aktivitet under 300 timer kan være tilstrekkelig også for ikke-kunnskapsbasert virksomhet. Kravet om at det må være utøvd mer enn sporadisk og kortvarig aktivitet ligger imidlertid til grunn også her, slik at avkortingene ikke medfører at aktivitetskravet blir skjerpet for skattyter som oppfyller vilkårene bare deler av året. Avkortingene må skje etter den perioden som er kortet av eierperioden og den perioden foretaket har utøvd virksomhet, jf. at fsfin § 12-10-2 tredje ledd annet punktum benytter uttrykket ”eller”, jf. også Lignings-ABC 2002 s 727.

4.5 Bevissspørsmål

Det er ligningsmyndighetene som – ut ifra alminnelige beviskrav etter lov av 13. august 1915 nr 6 om tvistemål § 183 - må sannsynliggjøre at skattyter har utøvet aktivitet utover det sporadiske og kortvarige. Dette følger av at ordlyden i skatteloven § 12-10 første ledd krever at aktiviteten må være kvalifisert før det skal beregnes personinntekt (jf. ”deltar aktivt”), det samme er lagt til grunn i Rt 2002 s 164 og Utv 1997 s 362 LRD.¹⁰⁰ Ligningsmyndighetene står imidlertid ikke overfor noen tung bevisbyrde, i særdeleshet ikke i enmannsforetak, hvor det foreligger en presumsjon for aktivitet, jf. Rt 2002 s 164 og Utv 1997 s 765 LRD.¹⁰¹ Dette er blant annet begrunnet med hensynet til at det ikke skal åpnes for omgåelser av skattereglene.

Har imidlertid ligningsmyndighetene godtgjort at det foreligger mer enn sporadisk og kortvarig aktivitet, er det skattyter selv som må godtgjøre at den samlede arbeidsinnsatsen ikke utgjør mer enn 300 timer. Dette fremgår av ordlyden i fsfin § 12-10-2 tredje ledd første ledd (”dersom det kan legges til grunn”), samt av Utv 2002 s 1259 URD og Utv 2000 s 1152 URD.¹⁰² Se også Lignings-ABC 2002 s 730. At bevisbyrden for at det ikke foreligger mer enn 300 timers aktivitet er tillagt skattyteren, må ses på bakgrunn av de kontrollproblemer ligningsmyndighetene står overfor ved vurderingen av skattyters aktivitet.

¹⁰⁰ Se referat på side 45 (Rt 2002 s 164), og på side 12 (Utv 1997 s 362 LRD).

¹⁰¹ Jf. punkt 2.2. Se referat på side 20 (Utv 1997 s 765 LRD).

¹⁰² Se referat på side 38 (Utv 2002 s 1259 URD), og på side 44 (Utv 2000 s 1152 URD).

Etter Finansdepartementets merknader til delingsforskriften av 1995 § 2-5 tredje ledd er det en

”[...] presumsjon for at en eier som arbeider i sitt foretak utøver dette arbeidet i den tid som ikke medgår til annen yrkesaktivitet, ordinær ferie, fritid, sykdom og omsorg for andre”.

At det foreligger en slik presumsjon er også lagt til grunn i Utv 2002 s 1259 URD og Lignings-ABC 2002 s 730.¹⁰³ Beviskravene til skattyter er altså at vedkommende må sannsynliggjøre at det er utøvet mindre enn 300 timers aktivitet, eventuelt sannsynliggjøre så mye annen tidsbruk i løpet av inntektsåret, at det ikke er plass til over 300 timers aktivitet i det aktuelle foretaket. Utgangspunktet må da være et normalt arbeidsår, det vil si omtrent 1800 timer, og skattyter må da sannsynliggjøre at det er gått med mer enn 1500 timer ($1800 - 300 = 1500$) til andre ting enn aktivitet i foretaket.

Det kan ikke kreves en detaljert dokumentasjon av hva skattyteren har gjort i de resterende 1500 timene. Dette ville medført at skattyterne stod overfor en urimelig streng bevisbyrde. I ligningspraksis har man foretatt en konkret opptelling av de arbeidstimer som er ansett for mest sannsynlig, jf. blant annet Utv 1998 s 1451 og Utv 1997 s 682 (begge fra Oslo LN).

I Utv 1998 s 1451 Oslo LN drev skattyter drosjevirksomhet i enmannsforetak. Ved siden av drosjevirksomheten hadde hun heltidsarbeid i et foretak hvor hun ikke hadde eierinteresser. Spørsmålet var om hun oppfylte 300-timerskravet i enmannsforetaket, etter fsfin § 12-10-2 tredje ledd første punktum. Skattyter anførte selv at hun hadde arbeidet i 236 timer i foretaket. Ligningsnemnda fant ikke dette sannsynlig, blant annet på bakgrunn av at det antall kilometer skattyter hadde opplyst å ha kjørt delt på påstått tidsbruk tilsvarte en gjennomsnittsfart på 30 km/t inkludert ventetid. Ved bevisvurderingen tok ligningsnemnda utgangspunkt i den kjøringen skattyter hadde utført for den andre drosjeeieren. Under disse skiftene var det kjørt inn dobbelt så mye som det skattyter hadde opplyst under kjøring med egen bil, og ligningsnemnda fant det derfor sannsynlig at det var utøvd dobbelt så mye aktivitet i foretaket som opplyst. Etter

¹⁰³ Se referat på side 38.

dette kom ligningsnemnda til at arbeidsinnsatsen i foretaket var 345 timer, og virksomheten ble derfor funnet å være delingspliktig.

Saken inntatt i Utv 1997 s 682 Oslo LN dreide seg om en student som hadde etablert et enmannsforetak hvor hun drev næringsvirksomhet innenfor renholdsbransjen. Skattyter anførte at hun ikke hadde renholdsvirksomheten som sin hovedbeskjeftigelse, men at hun drev virksomheten kun for å finansiere studiene. Spørsmålet var om hun oppfylte 300-timerskravet etter fsfin § 12-10-2 tredje ledd første punktum. Skattyter opplyste at hun arbeidet 5-6 timer hver uke i 48 uker hvert år, pluss regnskapsføring og reisetid, totalt 273 timer. Av oppdrag skattyter hadde var blant annet renhold av et boligbygg på syv etasjer hvor hun, i tillegg til vasking av korridorer og inngangsparti, pusset vinduer i oppgangen etter behov og hadde ansvaret for renhold av vaskeriet for to kunder. Ligningsnemnda kom til at det var sannsynlig at skattyter hadde utøvd aktivitet på 313 timer, og at det derfor måtte beregnes personinntekt i foretaket. I sin begrunnelse la Ligningsnemnda vekt på at det ikke var sannsynlig at skattyter kun hadde brukt mellom 75 minutter og 90 minutter i gjennomsnitt per oppdrag. Ligningsnemnda la også vekt på at skattyter – ut ifra opplysningene om 5-6 timers arbeidsinnsats hver uke – hadde hatt en timelønn på mellom kr 390 og kr 470. Avgjørelsen illustrerer at lønn kan være et bevismoment i vurderingen av om 300-timerskravet er oppfylt. Dersom lønnen er høyere enn markedsverdien av den påståtte arbeidsinnsats, er dette et moment for at det er utført mer aktivitet enn anført av skattyter.

5 Særlig om indirekte aktivitet - tjenesteyting

5.1 Tjenesteyting bare aktivitet i ett av foretakene

Etter ordlyden i skatteloven § 12-10 første ledd skal skattyter bare tilordnes personinntekt når han er aktiv i ”driften” av foretaket. Dersom skattyter har eierinteresser i to foretak, og yter tjenester gjennom det ene foretaket til det andre foretaket, oppstår imidlertid spørsmålet om i hvilket av foretakene skattyters aktivitet skal medregnes. Etter fsfin § 12-10-2 femte ledd skal ”[t]jenesteyting regnes som arbeidsinnsats i det tjenestemottakende foretaket kun i den grad tjenesten ikke regnes som arbeidsinnsats i det tjenesteytende foretaket”. Dette innebærer at tjenesteyting bare skal anses som aktivitet i ett av foretakene. Dersom skattyter yter tjenester fra sitt enmannsforetak til et selskap hvor denne personen har eierinteresser, skal altså dette anses som aktivitet enten i det ytende enmannsforetaket eller i det mottakende selskapet. Regelen om indirekte aktivitet ble foreslått i Ot prp nr 19 (1994-95) s 138, og kom inn regelverket ved vedtagelsen av delingsforskriften av 1995.

5.2 Omgåelsestilfeller

Forutsetningen etter fsfin § 12-10-2 femte ledd er at tjenesten som utgangspunkt skal anses som aktivitet i det tjenesteytende foretak. Vurderingen av hvilket foretak aktiviteten skal anses utført i må avgjøres etter en konkret vurdering, hvor det legges vekt på sannsynligheten for at man står overfor et omgåelsestilfelle, jf. Ot prp nr 19 (1994-95) s 138. I Ot prp nr 19 (1994-95) s 138 ble det antydnet en del momenter som kan ha betydning i vurderingen av i hvilket foretak aktiviteten skal medregnes, og disse fremgår også av Finansdepartementets merknader til delingsforskriften av 1995 § 2-5, samt av Lignings-ABC 2002 s 729. B

Det første momentet er prisen på tjenesten. Er tjenesten underpriset, vil dette være et sterkt moment i retning av tjenesten skal anses som aktivitet utført for det

tjenestemottakende foretak.¹⁰⁴ Bakgrunnen er at skattyter ved å underprise sine tjenester til det mottakende foretak, vil forbedre resultatet i det tjenestemottakende foretak og dermed ha muligheten til å øke utbyttebetalingen fra dette foretaket. Skattyters aktivitet i det tjenestemottakende foretak viser seg dermed gjennom økt overskudd i dette foretaket.¹⁰⁵ Hvorvidt tjenesten er underpriset må avgjøres i forhold til markedsverdien av de utførte tjenester. De priser skattyter eventuelt oppnår for sine tjenester hos andre, vil være en god indikator på hva som er markedsverdien av skattyters tjenester. Dersom det foreligger fagforeningsbestemte tariffer på området, vil også dette være et godt utgangspunkt for hva som er markedsverdien av tjenesten.

Et annet moment er hvor vesentlig del oppdraget for det tjenestemottakende utgjør av det tjenesteytende foretaks samlede oppdrag.¹⁰⁶ Det er ingen holdepunkter for å antyde noen bestemt grense for hvor stor andelen av den totale oppdragsmasse i det tjenesteytende foretak må være, hverken i forskrift eller i Finansdepartementets merknader. Dersom oppdraget til det tjenestemottakende foretak utgjør nær 100 % av det tjenesteytende foretaks samlede oppdrag, vil dette være et sterkt moment i retning av at aktiviteten skal regnes som utført i det tjenestemottakende foretak. I mange av disse tilfellene kunne skattyter like gjerne ha vært ansatt i det tjenestemottakende foretak. Tatt i betraktning delingsmodellens formål om likebehandling av lønnsinntakere og næringsdrivende, bør ikke det forhold at skattyter er innleid i stedet for ansatt medføre at aktiviteten ikke medregnes i det tjenestemottakende foretak.¹⁰⁷ Den nærmere grensedragning er uklar. Utgjør oppdraget til det tjenestemottakende foretak under 50 % av det tjenesteytende foretaks samlede oppdrag, vil neppe omgåelsesbetraktninger kunne veie tungt.¹⁰⁸ Det tjenesteytende foretak vil da ha en betydelig interesse også i andre kunder, og således være mindre knyttet til det tjenestemottakende foretak. Dette er imidlertid ikke et avklart spørsmål, og inntil det eventuelt kommer en avklaring må den nærmere grensedragning avgjøres konkret i det enkelte tilfelle.

¹⁰⁴ Jf. Ot prp nr 19 (1994-95) s 138 og Lignings-ABC 2002 s 729.

¹⁰⁵ Jf. Ot prp nr 19 (1994-95) s 138.

¹⁰⁶ Jf. Finansdepartementets merknader til delingsforskriften av 1995 § 2-5 og Lignings-ABC 2002 s 729.

¹⁰⁷ Jf. Ot prp nr 19 (1994-95) s 137.

¹⁰⁸ Tilsvarende i Gjems-Onstad 2002 s 811.

Et tredje moment er hvor stor eierandel den som utfører tjenesten har i de aktuelle foretakene.¹⁰⁹ Synspunktet må være at dersom skattyter har en stor eierandel i begge foretakene, vil vedkommende ha tilstrekkelig innflytelse i foretaket til å kunne fordele aktiviteten mellom foretakene for å omgå delingsmodellen. Etter Finansdepartementets merknader og Lignings-ABC 2002 s 729 er imidlertid også eierandelen til overordnede / partnere av den som utfører tjenesten tatt med i dette momentet, noe som innebærer at det også skal kunne tas hensyn til aktivitet som andre enn eieren selv utøver. Dette er imidlertid ikke i samsvar med at det etter skatteloven § 12-10 første ledd og fsfin § 12-10-2 er den enkelte skattyters aktivitet som er avgjørende. Momentet er heller ikke klart forutsatt i forarbeidene, jf. Ot prp nr 19 (1994-95) s 138. Departementet har imidlertid sett muligheten for at dersom det ikke tas hensyn til oppdrag utført av andre, ”vil [det] være lettere [for eiere av større virksomheter] å unngå personbeskatning fordi oppdragene utføres av andre i virksomheten”. Videre er det i forarbeidene uttrykt at det er ”vanskelig å lage regler om dette som dekker alle mulige alternativer”. At Departementet har sett muligheten for omgåelser i disse tilfellene, kan ikke være tilstrekkelig for å fravike det grunnleggende kravet om at aktiviteten må være utøvet av skattyter selv, slik at det ikke kan være tvil om at dette kravet også må gjelde ved indirekte aktivitet.¹¹⁰ Er imidlertid skattyter involvert i det aktuelle oppdraget med ledelses- eller kontrolloppgaver, kan denne innsatsen anses som aktivitet i det tjenestemottakende foretak, jf. Rt 2002 s 164.¹¹¹ I avgjørelsen var skattyter eier av et enmannsforetak og et aksjeselskap. Aksjeselskapet leide lokaler av enmannsforetaket, og hadde ansvaret for vedlikeholdet på eiendommen. Som daglig leder i aksjeselskapet (det tjenesteytende foretak) var skattyter overordnet ansvarlig for dette vedlikeholdet, og Høyesterett la til grunn at denne innsatsen måtte anses som direkte aktivitet i enmannsforetaket (det tjenestemottakende foretak).

Det siste momentet som nevnes i Finansdepartementets merknader er tjenestens karakter, jf. også Lignings-ABC 2002 s 729. Finansdepartementet legger til grunn at tjenester av ”administrativ karakter” normalt bør anses som utøvd i det tjenestemottakende foretak. Hva som ligger i uttrykket ”administrativ karakter” er

¹⁰⁹ Jf. Ot prp nr 19 (1994-95) s 138 og FINs merknader til delingsforskriften av 1995 § 2-5.

¹¹⁰ Jf. også Gjems-Onstad 2002 s 811.

¹¹¹ Se referat på side 45.

uklart. Tatt i betraktning at bakgrunnen for reglene om indirekte aktivitet er å hindre omgåelser som kan bedre resultatet i det tjenestemottakende foretak betydelig, må det avgjørende være om tjenesten er knyttet opp mot ledelsen av det tjenestemottakende foretak. Synspunktet er at tjenesteyting i form av ledelsesoppdrag normalt innebærer at skattyter har en betydelig innflytelse i det tjenestemottakende foretak, noe som åpner muligheten for tilpasninger til delingsmodellen. Dette innebærer at dersom innsatsen fra det tjenesteytende foretak er av administrativ eller ledende art, er dette et moment for å anse aktiviteten som utført i det tjenestemottakende foretak.

Ingen av momentene er alene avgjørende i vurderingen av om tjenesteyting skal regnes som aktivitet i det tjenestemottakende foretak. Det hele må avgjøres ut ifra en totalvurdering, hvor disse momentene inngår, jf. Lignings-ABC 2002 s 729.

6 Avslutning

Endringene som er foretatt i delingsmodellen siden den trådte i kraft i 1992, har hovedsakelig vært til skattyternes gunst (særlig for ikke-kunnskapsbasert virksomhet).¹¹² Endringene har i stor grad kommet som følge innspill fra næringslivet, noe som må betegnes som naturlig siden det er denne gruppen delingsmodellen tar sikte på å ramme. Etter et utall av endringer og justeringer, har imidlertid kompleksiteten i regelverket økt betraktelig, og endringene har ført med seg en del uheldige utslag.

Kanskje et av de mest omstridte forhold ved delingsmodellen er skillet mellom kunnskapsbasert og ikke-kunnskapsbasert virksomhet i fsfin § 12-10-2 tredje ledd tredje punktum. At det er oppstilt forskjellig aktivitetskrav etter hvilken bransje foretaket utøver virksomhet i, henger etter min mening ikke sammen med det bakenforliggende formål i delingsmodellen om nøytralitet og likhet i beskatningen av inntekter fra arbeidsinnsats.¹¹³ Videre virker dette skillet kunstig, og det gir svært tilfeldig utslag. Særlig gjelder dette for foretak som både driver kunnskapsbasert og ikke-kunnskapsbasert virksomhet. Disse foretakene omfattes av ordlyden i fsfin § 12-10-2 tredje ledd tredje punktum, slik at 300-timersregelen ikke gjelder for slike foretak. I NOU 2003:9 s 289 går skatteutvalget inn for å fjerne skillet mellom kunnskapsbasert og ikke-kunnskapsbasert virksomhet, jf. omtale av skatteutvalgets forslag under punkt 4.4.2.

To-månederskravet i fsfin § 12-10-2 sjette ledd kan også i enkelte tilfeller gi noen urimelige utslag. Selger den aktive skattyter sitt foretak 2. mars i inntektsåret (det vil si at han har vært eier i mer enn to måneder), har han oppfylt to-månederskravet og vil få beregnet personinntekt for *hele* året. Således har det stor betydning for skattyter om salget (eventuelt kjøpet) skjer innenfor eller utenfor to-månederskravet. For å forhindre

¹¹² Jf. NOU 2003:9 s 357 for oversikt over endringene i delingsmodellen etter 1992.

¹¹³ Jf. Ot prp nr 35 (1990-91) s 253 og 259. Tilsvarende syn er uttrykt i Gjems-Onstad 2002 s 792.

slike urimelige utslag, kunne det vært innført en regel om at det blir beregnet personinntekt kun for det antall måneder vilkårene for delingsplikt er oppfylt.

Terskelvirkningene av om vilkårene for deling er tilstede eller ikke er store, satsforskjellene mellom beregnet personinntekt og kapitalinntekt er opptil 36,7 prosentpoeng, inklusive arbeidsgiveravgift. Dette har medført at mange skattytere har tilpasset seg delingsmodellen. Mens antall aksjeselskaper økte betydelig på 1990-tallet, sank andelen av delingspliktige aksjeselskaper fra 55 % i 1992 til 32 % i 2000.¹¹⁴ I samme periode sank antall personlig næringsdrivende betraktelig.¹¹⁵ Dette kan indikere at et større antall personlige næringsdrivende har omdannet sitt foretak til aksjeselskap for å tilpasse seg delingsmodellen. Aktive eiere av et aksjeselskap kan relativt enkelt unngå å få beregnet personinntekt, ved å ta inn passive eiere i selskapet.

Delingsmodellen i dagens form er lite treffsikker, og forutsetningen om lik beskatning av arbeidsinnsats i og utenfor næring gjelder ikke i praksis. At samme type inntekter ikke beskattes likt svekker skattesystemets legitimitet. Skatteutvalget foreslår å erstatte delingsmodellen med en utbytteskatt med skjerming, med en marginalsatt på utbytte over skjermingsfradraget på 48,16 %.¹¹⁶ Samtidig foreslår utvalget å redusere marginalsatten på arbeidsinntekter. Får Skatteutvalget gjennomslag for sitt forslag, vil satsforskjellene utjevnes og motivet for tilpasninger vil ikke lenger være like sterkt.

¹¹⁴ Jf. NOU 2003:9 s 364.

¹¹⁵ L.c.

¹¹⁶ Jf. NOU 2003:9 s 320.

7 Litteraturliste

LITTERATUR

Advokatfirmaet BA-HR. *Næringsbeskatning. En fremstilling av reglene i skattereformen 1992*, Oslo 1992

Andersen, Trond Erik. *Delingsmodellen. Praktisk gjennomgåelse fra A til Å*. Trond Erik Andersen, Børge Busvold og Den norske revisorforening. Oslo, 2000.

Ernst & Young. *Skatteboken for næringsdrivende*. 3. utg. Oslo, 1996

Gjems-Onstad, Ole. *Delingsreglene*. Oslo, 1993.

Gjems-Onstad, Ole. *Norsk Bedriftsskatterett*. 5. utg. Oslo, 2002

Skaar, Arvid Aage. *Bedriftsskatterett*. Arvid Aage Skaar og Tor S. Kildal. 9. utg. Oslo, 2000.

Zimmer, Frederik. *Bedrift, selskap og skatt. Inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltakere*. Frederik Zimmer (red.) og advokatfirmaet BA-HR. 3. utg. Oslo, 2001.

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 4. utg. Oslo, 2001

Aarbakke, Magnus. *Skatt på inntekt*. 4. utg. Oslo, 1990

FORARBEIDER

NOU 1989:14 *Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform*.

NOU 2003:9 *Skatteutvalget – forslag til endringer i skattesystemet*.

Ot prp nr 35 (1990-91) *Skattereformen 1992*.

Ot prp nr 64 (1991-92) *Om lov om endringer i lov av 18 august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt m.fl. (skatteloven)*.

Ot prp nr 19 (1994-95) *Evalueringsrapport av deler av skattereformen*.

Ot prp nr 86 (1997-98) *Ny skattelov*.

Innst. S. nr. 5 (1990-91) *Innstilling fra finanskomiteen om retningslinjer for reformer i bedrifts- og kapitalbeskatningen, og konsekvenser for personbeskatningen*.

Innst O nr 80 (1990-91) *Innstilling fra finanskomiteen om skattereformen 1992*.

Innst O nr 72 (1994-95) *Innstilling frå finanskomiteen om evaluering av deler av skattereforma.*

ANNET:

Lignings-ABC 2002. Redigert av Skattedirektoratet. 24. utg. Oslo, 2002

Norsk Lovkommentar. CD-Rom. Gyldendal Rettsdata. Oppdatert per januar 2003.

Norsk Elektronisk Skattebibliotek. Database. Gyldendal Rettsdata. Oppdatert per mars 2003.

Finansdepartementets merknader til enkelte av bestemmelsene i forskrift av 10. november 1992 nr 788.

Finansdepartementets merknader til enkelte av bestemmelsene i forskrift av 8. desember 1995 nr 1085.

8 Domsregister

NORSK RETTSTIDENDE

Rt 1985 s 319

Rt 2002 s 164 (Utv 2002 s 393)

UTVALGET

Utv 1994 s 1309 URD

Utv 1996 s 93 URD

Utv 1996 s 365 URD

Utv 1996 s 817 FIN

Utv 1996 s 1161 FIN

Utv 1997 s 362 LRD

Utv 1997 s 380 URD

Utv 1997 s 682 Oslo LN

Utv 1997 s 711 FIN

Utv 1997 s 765 LRD

Utv 1997 s 901 FIN

Utv 1997 s 1083 FIN

Utv 1997 s 1255 URD

Utv 1997 s 1337 Oslo LK

Utv 1998 s 1141 URD

Utv 1998 s 1451 Oslo LN

Utv 1999 s 1131 LRD

Utv 1999 s 1145 LRD

Utv 2000 s 485 URD

Utv 2000 s 1152 URD

Utv 2000 s 1643 URD

Utv 2002 s 393 HRD (Rt 2002 s 164)

Utv 2002 s 411 LRD

Utv 2002 s 1259 URD